

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

LUIZ EDUARDO CROESY JENKINS

O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO AUXILIAR
DE GOVERNANÇA PÚBLICA NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE
ENSINO SUPERIOR: UM ESTUDO DE CASO NO INSTITUTO FEDERAL
DO PARANÁ

CIDADE

2020

LUIZ EDUARDO CROESY JENKINS

O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO AUXILIAR
DE GOVERNANÇA PÚBLICA NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE
ENSINO SUPERIOR: UM ESTUDO DE CASO NO INSTITUTO FEDERAL
DO PARANÁ

Dissertação apresentada ao curso de Pós-Graduação em
Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas,
Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial
à obtenção do título de Mestre em Contabilidade

Orientador: Prof. Dr. Vicente Pacheco

CIDADE

2020

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS SOCIAIS
APLICADAS – SIBI/UFPR COM DADOS FORNECIDOS PELO(A) AUTOR(A)
Bibliotecário: Eduardo Silveira – CRB 9/1921

Jenkins, Luiz Eduardo Croesy

O papel da auditoria interna como instrumento auxiliar de governança pública nas instituições federais de ensino superior: um estudo de caso em um Instituto Federal no Paraná / Luiz Eduardo Croesy Jenkins.- 2020.
98 p.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.

Orientador: Vicente Pacheco.

Defesa: Curitiba, 2020.

1. Contabilidade. 2. Governança pública. 3. Auditoria interna.
I. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. II. Pacheco, Vicente. III. Título.

CDD 657.45



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS E APLICADAS
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO CONTABILIDADE
40001016050P0

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em CONTABILIDADE da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da Dissertação de Mestrado de **LUIZ EDUARDO CROESY JENKINS** intitulada: **O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO AUXILIAR DE GOVERNANÇA PÚBLICA NAS INSTITUIÇÕES FEDERAIS DE ENSINO SUPERIOR: UM ESTUDO DE CASO EM UM INSTITUTO FEDERAL NO PARANÁ**, sob orientação do Prof. Dr. VICENTE PACHECO, que após terem inquirido o aluno e realizada a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua **APROVAÇÃO** no rito de defesa.

A outorga do título de mestre está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 16 de Dezembro de 2020.

Assinatura Eletrônica

17/12/2020 12:35:30.0

VICENTE PACHECO

Presidente da Banca Examinadora (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica

21/12/2020 13:19:50.0

MARCOS WAGNER DA FONSECA

Avaliador Interno (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ)

Assinatura Eletrônica

21/12/2020 14:12:45.0

MARCELO EVANDRO JOHNSON

AVENIDA PREFEITO LOTHARIO MEISSNER, 632 - 1º ANDAR - SALA 120 - CURITIBA - Paraná - Brasil

CEP 80210-170 - Tel: (41) 3360-4193 - E-mail: ppgcont@ufpr.br

Documento assinado eletronicamente de acordo com o disposto na legislação federal Decreto 8539 de 08 de outubro de 2015.

Gerado e autenticado pelo SIGA-UFPR, com a seguinte identificação única: 66202

Para autenticar este documento/assinatura, acesse <https://www.prppg.ufpr.br/siga/visitante/autenticacaoassinaturas.jsp> e insira o código 66202

Este trabalho é dedicado em primeiro lugar ao Autor da minha vida, Deus, e também à minha família, que me apoiou e ajudou para que chegasse até aqui, em especial à minha amada esposa Regiane, e aos meus filhos, Artur e Bernardo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar, àquele cujo Nome está acima de todos os nomes, Deus que me deu a vida, que me deu uma família, que me deu a oportunidade de estudar, de me desenvolver e chegar até aqui, onde bem poucos chegaram em nosso país.

Agradeço à minha Família, meu alicerce, alegria da minha vida, em especial à Regiane, companheira, amiga, confidentes, que soube entender os momentos de ausência, assim como as minhas preciosidades, Artur e Bernardo, meus filhos que só me enchem de orgulho.

Agradeço aos meus Pais que confiaram em mim e me criaram para que eu chegasse até aqui. Este trabalho é para vocês, Luiz Eduardo e Célia.

Agradeço à minha Equipe da AUDIN, que soube entender os períodos de ausência, mantendo o excelente nível que a nossa auditoria tem e que sempre agiu como um time, em prol da nossa amada UFPR, que tanto nos orgulha.

Agradeço também ao IFPR pela oportunidade de realizar este trabalho, em especial a colega de Chefia, a auditora Kétura Paiva e ao responsável pelo EGRC, Paulo Almeida, que tiveram paciência e dispuseram o seu disputado tempo para me atender.

Agradeço também ao Nosso Magnífico Reitor Prof. Dr. Ricardo Marcelo, e à Vice-Reitora Prof.^a. Graciela, por ter confiado e apoiado o nosso trabalho na AUDIN.

Um agradecimento mais do que especial ao Prof. e Orientador, Vicente Pacheco, por ter me apoiado, confiado, incentivado e dado todo o respaldo com a sua experiência, a fim de que eu pudesse chegar até este momento.

Agradeço aos docentes do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, pelo aprendizado e acolhimento. Agradeço também à equipe administrativa do programa, Camila e Márcio, pelo apoio oferecido durante todo o período do mestrado, sempre dispostos a ajudar.

Agradeço ao Prof. Flaviano, pelos seus ensinamentos e pelo apoio na gestão do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná - PPGCONT, sempre solicito aos seus alunos.

Aos colegas Marcos Roberto Santos e Edicreia Andrade dos Santos pela parceria, por confiar nos nossos projetos conjuntos e por serem amigos verdadeiros, despidos de qualquer interesse pessoal, e sendo verdadeiros amigos e apoiadores.

RESUMO

O papel da administração pública passou por transformações nas últimas duas décadas, deixando de ser apenas um fornecedor de serviços públicos, estabelecendo as bases para que os bens sejam criados, minimizando seu papel de provedor e atuando de forma mais contundente como incentivador para que a iniciativa privada tenha um papel de preponderância na criação de bens e serviços. Existem diversos fatores que motivaram a adoção desta abordagem: o desenvolvimento científico e tecnológicos, a propagação dos ideais neoliberalistas, a busca por investimentos e mão de obra capacitada em outros países e a crise fiscal enfrentada por diversos países entre o final dos anos 1980 e os anos 1990. A governança pública, surge como um instrumento capaz de trazer uma abordagem mais centrada no mapeamento de riscos e processo, na transparência pública, no *accountability*. Os princípios da governança estão alicerçados em 4 (quatro) pilares básicos: a legitimidade do espaço público, a distribuição e repartição de poderes entre os que lideram e são liderados, as práticas de gestão e normatização e a delegação de competência e distribuição de tarefas. O controle interno atua como um elemento auxiliar no estabelecimento dos princípios de governança nas organizações, auxiliando na assertividade dos processos operacionais, apoiando a alta administração quanto a adesão às políticas estratégicas traçadas, se aplicando a todos os níveis da estrutura organizacional. A auditoria interna atua como um organismo que atua de forma independente à gestão, que tem, entre seus objetivos básicos, a verificação quanto à confiabilidade, integridade e aderência dos controles internos, para a mitigação de riscos. O estudo buscou identificar, a partir da sua forma de atuação, como a auditoria interna pode contribuir para que o IFPR adote as bases da governança pública, auxiliando também no mapeamento de riscos e no processo de implantação dos controles internos. A pesquisa adotou a metodologia de estudo de caso, realizando entrevistas com o setor responsável pela gestão dos riscos, e com a auditoria interna, analisando a percepção de ambas as áreas em relação ao estágio atual do IFPR em termos de implantação dos princípios de governança, mapeamento dos riscos institucionais e adoção de instrumentos de controles internos. O resultado demonstrou que a percepção tanto da segunda linha de defesa quanto a terceira linha de defesa são similares em relação à importância da AUDIN para a construção das bases para a adoção das boas práticas de governança pública, bem como as suas abordagens na realização das ações de auditoria por meio do PAINT e RAINTE contribuem para a evolução do mapeamento dos riscos e na implantação de ferramentas de controles internos.

Palavras-chave: Governança Pública. Controle Interno. Auditoria Interna.

ABSTRACT

The public administration's role has undergone changes in the last two decades, ceasing to be just a supplier of public services, establishing the basis for goods to be created, minimizing their role as provider and acting more forcefully as an incentive for the initiative private sector has a preponderant role in the creation of goods and services. There are several factors that motivated the adoption of this approach: scientific and technological development, the spread of neoliberalist ideals, the search for investments and skilled labor in other countries and the fiscal crisis faced by several countries between the end of the 1980s and the 1990s. Public governance emerges as an instrument capable of bringing a more focused approach to mapping risks and processes, public transparency, accountability. The principles of governance are based on 4 (four) basic pillars: the legitimacy of the public space, the distribution and distribution of powers among those who lead and are led, management and standardization practices and the delegation of competence and distribution of tasks. The internal control acts as an auxiliary element in the establishment of the governance principles in the organizations, assisting in the assertiveness of the operational processes, supporting the senior management regarding the adherence to the strategic policies outlined, applying at all levels of the organizational structure. Internal audit acts as a body that acts independently from management, which has, among its basic objectives, verification of the reliability, integrity and adherence of internal controls, in order to mitigate risks. The study sought to identify, based on its performance, how internal auditing can contribute to IFPR adopting the bases of public governance, also helping in the mapping of risks and in the process of implementing internal controls. The research adopted the case study methodology, conducting interviews with the sector responsible for risk management, and with the internal audit, analyzing the perception of both areas in relation to the current stage of IFPR in terms of implementing the principles of governance, mapping of institutional risks and adoption of internal control instruments. The result showed that the perception of both the second line of defense and the third line of defense are similar in relation to the importance of AUDIN for building the bases for the adoption of good public governance practices, as well as its approaches in carrying out actions auditing through PAINT and RAINIT contribute to the evolution of risk mapping and the implementation of internal control tools.

Keywords: Public Governance. Internal control. Internal Audit.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Desenho da pesquisa	60
--------------------------------------	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Dimensões das práticas de governança	30
Tabela 2 - Princípios da governança pública	36
Tabela 3 - Tipos de controles internos	39
Tabela 4 - Diferenças entre as Controladorias e as Cortes de Contas	46

LISTA DE ABREVIATURAS OU SIGLAS

APE – Assessoria de Projetos Estratégicos
ARI – Assessoria de Relações Internacionais
AUDIN – Auditoria Interna
CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CELIF – Centro de Línguas
CGR – UFPR - Coordenadoria de Gestão de Riscos da UFPR
CGU – Controladoria Geral da União
CODIR – Colégio de Dirigentes
CONSAP – Conselho de Administração e Planejamento
CONSEPE – Conselho de Ensino Pesquisa e Extensão
CONSUP – Conselho Superior
COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
DEX/GR – Diretoria Executiva / Gabinete da Reitoria
EGRC – Escritório de Governança, Riscos e Controles
IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IFAC – *International Federation of Accountants*
IFES – Instituições Federais de Ensino Superior
IFPR – Instituto Federal do Paraná
IGovP – Índice de Avaliação da Governança pública
IIA – *Institute of Internal Auditors*
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
ME – Ministério da Educação
MPU – Ministério Público da União
OCDE – Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
PAINT – Plano Anual da Auditoria Interna
PDI – Plano de Desenvolvimento Institucional
PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
PROAD – Pró-Reitoria de Administração
PROENS – Pró-Reitoria de Ensino
PROPLAN – Pró-Reitoria de Orçamento, Planejamento e Finanças
RAINT – Relatório Anual da Auditoria Interna

SCI – Sistema de Controle Interno

TCU – Tribunal de Contas da União

UFPR – Universidade Federal do Paraná

UTFPR – Universidade Tecnológica Federal do Paraná

SUMÁRIO

1.	CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA	14
1.1	Questão de pesquisa	22
1.2	Objetivos	22
1.3	Justificativa.....	23
1.3.1	Justificativa Teórica	23
1.3.2	Justificativa Prática.....	25
2.	REFERENCIAL TEÓRICO.....	26
2.1	Os Institutos Federais de Ensino	26
2.2	O IFPR em números	27
2.3	Teoria da Agência	27
2.4	Governança.....	29
2.5	Os tipos de controle: interno, externo e social	37
2.5.1	Controle interno.....	38
2.5.2	Controle externo	42
2.5.3	Controle social.....	46
2.6	Auditoria interna.....	49
3.	METODOLOGIA	57
3.1	Estratégia de pesquisa	57
3.2	Caráter teórico-metodológico.....	60
3.2.1	Desenho da pesquisa	60
3.3	Estratégia de planejamento da pesquisa	60
3.3.1	Abordagem metodológica	60
3.3.2	Abordagem em relação ao problema.....	61
3.3.3	Abordagem em relação ao objetivo do estudo	62
3.3.4	Abordagem em relação à estratégia de pesquisa	64
3.3.5	Abordagem em relação às técnicas de coleta de dados	66
3.3.6	Abordagem em relação ao efeito do pesquisador nas variáveis	66
3.3.7	Abordagem em relação ao escopo do estudo	67
3.4	Operacionalização da pesquisa.....	67
4.	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	69
4.1	O Escritório de Governança, Riscos e Controles (EGRC).....	69
4.1.1	Competências e atribuições do EGRC	70
4.1.2	Estrutura organizacional do EGRC	71
4.1.3	Normativos que tratam da governança pública	72
4.1.4	Maturidade e <i>expertise</i> do EGRC.....	72
4.1.5	Percepção do EGRC sobre apoio da AUDIN na implantação da governança e controles internos.....	73
4.2	A unidade de auditoria interna (AUDIN).....	75
4.2.1	Competências e atribuições da AUDIN	75
4.2.2	Maturidade e <i>expertise</i> da AUDIN.....	76
4.3	A governança nas ifes.....	77
4.3.1	Procedimentos para implantação da governança e controles internos no IFPR.....	77
4.4	A avaliação da governança por parte da AUDIN.....	81
4.4.1	Ações de auditoria que avaliaram a confiabilidade e fidedignidade dos controles internos e a governança pública.....	83
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	88
	REFERÊNCIAS	92

1. CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

O Estado possui papel preponderante no desenvolvimento econômico e social dos países, dos estados, províncias e municípios, sendo a sua relevância estabelecida por meio de políticas públicas, normatizações e regulamentos, políticas econômicas, empresas estatais e de economia mista bem como realizando intervenções. Realizar estes diversos papéis requer do Estado a adoção de práticas contemporâneas de gestão dos recursos e atividades, exigindo que os gestores das diversas esferas públicas adotem um perfil que zela pela eficiência, eficácia e efetividade no trato dos recursos e das relações com outros entes públicos e com as organizações privadas e sociedade em geral. Neste papel de protagonismo, o Estado também é visto como um elemento que prima pela excelência no trato com a sociedade, coordenando as ações entre o público e o privado, assumindo um papel inovador frente às necessidades que se apresentam, suprimindo os anseios da população. Esta nova postura é descrita por Matias-Pereira (2010) como sendo inteligente-mediador-indutor.

Esta nova abordagem na gestão pública decorre da necessidade de reduzir a máquina estatal e o tamanho da sua estrutura, que consome uma parcela considerável do orçamento público e mesmo com o seu elevado porte, ainda é tachado de ineficiente e que presta serviços públicos de baixa qualidade. Passa por esta abordagem ainda a responsabilização de forma mais intensa aos gestores das atividades e dos recursos relativos ao setor público (Blythe & Marson, 1999).

Outro aspecto relevante é que o papel do Estado passou por transformações nas últimas décadas, passando de uma postura de provedor de bens públicos para um Estado que estabelece as condições para que os bens públicos sejam criados, minimizando o seu papel de ator principal na sociedade, descrito por Heidemann & Kissler (2006) como um Estado Ativo, para um papel de fomentador, ou Estado Ativador, onde os diversos atores sociais se relacionam por diversos tipos de arranjos institucionais. Nesta nova abordagem, a governança pública surge como um mecanismo para regular e garantir a condução de modo adequado deste novo papel estatal.

A governança pública surge aplicando os princípios da governança corporativa, destacando-se a forma como as organizações são administradas, adotando-as inicialmente nas agências públicas e posteriormente sendo difundida para as demais esferas de governo (Mello, 2006).

Fleury (2004) descreve que esta nova abordagem retira do Estado o papel de protagonista exclusivo no estabelecimento das políticas públicas, concedendo aos cidadãos um lugar de destaque como coautores e corresponsáveis pelo cumprimento das políticas e

racionalização no uso dos recursos públicos. Contudo, a distribuição de responsabilidades, segundo o autor, não significa um Estado mínimo, reduzido, mas sim aquele que utiliza a sua máquina como incentivadora do desenvolvimento regional, preocupado com as necessidades coletivas. Esta coparticipação nas atividades ocorre tanto pela transferência de atividades, como no estabelecimento de parcerias entre o público e o privado.

A partir dos anos 1980, uma mudança global afetou a administração pública, que passou a aplicar novas práticas de gestão e governança, oriundas do setor privado, na gestão das políticas públicas, adotando uma postura que desencadeou uma série de reformas administrativas e influenciou no desenho dos programas de governo (Secchi, 2009).

Existem diversos motivadores que levaram a adoção desta nova abordagem na administração pública, entre os quais destacam-se: o desenvolvimento científico e tecnológicos, a propagação dos ideais neoliberalistas (Rhodes, 1997), a busca pelos recursos, investimentos e mão de obra capacitada, oriundas de outros países, por meio de incentivos governamentais (Subirats & Quintana, 2005) e a crise fiscal enfrentada por diversos países entre o final dos anos 1980 e os anos 1990 (Hood, 1995; Pollitt & Bouckaert 2002a). Soma-se a estas situações a condição a que está exposta a sociedade, o grande dinamismo, a diversidade e a constante mudança nos seus padrões comportamentais (Kooiman, 1993).

O final da década de 1990 e início dos anos 2000 foi marcado pelos processos regulatórios elaborados pelas comissões europeias de valores mobiliários, que emitiram recomendações aos respectivos mercados acionários, sendo estas normativas estabelecidas com o objetivo de fortalecer a governança corporativa nas empresas pertencentes a este mercado de valores mobiliários (Marques, 2007).

A década de 1990 se apresenta como um marco inicial no Brasil, em relação à governança. Neste período o país passa a consolidar o processo democrático estabelecido em meados dos anos 1980 e consegue emplacar políticas econômicas que estabilizaram a moeda e controlaram a espiral inflacionária que durante décadas corroeram o poder aquisitivo e promoveram uma sucessão de planos econômicos sem sucesso. As medidas passaram por ajustes estruturais, econômicos e de políticas públicas sociais.

Um dos motivadores para a preocupação local em instituir os conceitos da governança no âmbito público foi de ordem econômica, já que um dos critérios para concessão de empréstimos pelo Banco Mundial era a adoção dos conceitos de governança e de governabilidade. Esta nova abordagem impactou o serviço público, levando a administração direta e indireta a preocupar-se com a eficiência na gestão dos recursos públicos (Bevir e Rhodes, 2001).

Ao longo das últimas 3 (três) décadas o mundo foi acometido por acontecimentos globais que resultaram em mudanças, dentre as quais se destacam com maior impacto, as crises econômicas e financeiras iniciadas nos Estados Unidos e que impactou as demais econômicas mundiais. Estes acontecimentos trouxeram mudanças nas dimensões econômico-financeira, administrativa-institucional, sociopolítica e ambiental, fazendo com que os países passassem a adotar uma nova forma de gestão pública (Matias-Pereira, 2010).

Neste cenário de crises e consequente mudança de perfil da gestão pública, a governança pública se apresenta como um conjunto de procedimentos que abordam a separação entre a propriedade e a gestão, os papéis e responsabilidade de cada ator, o acompanhamento da adoção das políticas públicas, a transparência, publicidade dos atos emanados dos gestores públicos, que permitem à população exercer o controle social.

Heidemann e Kissler (2006) conceituam a governança pública como sendo um novo modelo estrutural, que dita as relações entre o Estado, nas suas diversas esferas (federal, estadual e municipal) e as entidades privadas, nas suas diferentes formas de apresentação, quer sejam as de finalidade lucrativa ou não, bem como a relação estatal com a sociedade civil organizada.

A governança tem a capacidade de influenciar a forma de organização dos interesses coletivos. Se nos modelos tradicionais de governo, estes interesses se apresentam basicamente por meio dos partidos políticos e do parlamento, quando se adota a abordagem da governança, a apresentação dos interesses coletivos ocorre de forma padronizada, articuladas entre os setores público e privado, ocorrendo maior interação entre o público e o privado (Jann, 2002).

A governança pública se caracteriza pela transparência, a eficácia e a publicização das ações e políticas públicas, e nas relações entre os entes públicos e os entes privados, sejam eles pessoas naturais ou empresas, com finalidade lucrativa ou não, demonstrando a preocupação com a sustentabilidade nas relações entre o público e o privado, e consequentemente com a sociedade na qual estão inseridos (Löffler, 2001).

É fato que a governança pública se apresenta como uma nova forma de gestão pública, em que estão presentes a negociação, a comunicação, a confiança, o fortalecimento da cooperação entre os diversos atores e a construção, através das redes, de estratégias consistentes, conforme destacam Heidemann e Kissler (2006).

A governança pública, categorizada como um arranjo institucional, permite o acesso à gestão dos recursos e das informações públicas à sociedade e, a partir daí estabelece um espaço para a participação e controle social, permitindo ao cidadão sentir-se inserido ao sistema social

ao qual está alocado, além de contribuir para o fortalecimento dos princípios institucionais e democráticos (Ronconi, 2011).

A governança pública atua ainda como um mecanismo de legitimação quanto à adoção de políticas públicas e auxílio ao processo decisório dos atores públicos.

A governança sendo um arranjo institucional governamental compreende não apenas a dimensão econômico-financeira, mas também a institucional-administrativa e a sociopolítica e com isso, permite que sejam realizadas parceria público-privadas envolvendo governo, sociedade e o mercado, em busca de soluções para as necessidades da população (Ronconi, 2011).

O estabelecimento de diálogos entre a administração pública, representada pelas suas diversas formas de atuação (direta, indireta, autarquias, fundações e sociedades de economia mista) e a sociedade permitem que as políticas públicas e os programas governamentais tenham os seus objetivos atingidos e a governança pública se apresenta neste contexto como um mecanismo auxiliar a este diálogo (Tatagiba, 2003).

Segundo Heidemann e Kissler (2006), a participação coletiva da sociedade, a inclusão dos cidadãos no processo decisório e o acesso à prestação de contas públicas se caracterizam como itens essenciais das práticas de governança pública, aprimorando as práticas de controle social.

A implementação dos aspectos de governança está diretamente relacionada a adoção de um conjunto de estratégias e ferramentas que buscam proteger os ativos, avaliar a fidedignidade das informações apresentadas, com o objetivo de melhorar a eficácia organizacional e garantir o cumprimento das políticas estabelecidas pela organização, as quais são conhecidas como controles internos (Lee, 1971).

O advento da informatização ocorrida sobretudo no final dos anos 1970 e início dos anos 1980 aliada à disseminação e incorporação dos processos e sistemas computacionais nas organizações permitiu às empresas aumentar o ritmo e a quantidade de suas operações. Como consequência deste processo, passaram a necessitar de maior integração entre os seus vários setores e departamentos. O controle das informações e atividades, que anteriormente eram passíveis de serem realizados por pequeno grupo de gestores passou a requerer um maior número de envolvidos neste processo (Mattos & Guimarães, 2005).

Para garantir a eficiência dos processos, as empresas passaram a utilizar-se de um conjunto de mecanismos e procedimentos internos que lhes permitissem manter os controles da gestão empresarial, mesmo com a propagação das suas operações. Surgiu aí a difusão do termo já conhecido anteriormente como controle interno.

As empresas passaram a identificar a necessidade de controlar os diversos processos, não apenas os processos ligados à contabilidade (tesouraria, contas a receber, contas a pagar, recursos humanos), mas também os processos operacionais (produção, controle de estoques, logística, almoxarifado, recepção). As falhas e até mesmo os desvios ocorridos nas operações das empresas tornaram latente a preocupação em monitorar, identificar e evitar que estas situações de não conformidade acarretassem problemas de ordem econômica que viessem a inviabilizar a continuidade das atividades das empresas (Oliveira, Perez Jr., & Silva, 2007).

A expressão “controle interno” está diretamente associada ao risco, sendo potencializada ao longo dos anos, em função do aumento e sofisticação dos escândalos contábeis decorrentes de erros, fraudes e corrupções. Estes mecanismos têm como uma de suas funções mapear e minimizar os riscos, além de buscar oportunizar aos acionistas e investidores, o retorno financeiro em termos de instituições privadas enquanto para as entidades públicas, a sua adoção visa ao atingimento das políticas estabelecidas, do cumprimento normativo e a aplicação adequada dos recursos orçamentários (Sousa, Souto & Nicolau, 2017).

Apesar do controle interno parecer ser um tema de discussões recentes, estudos apontam a sua abordagem desde o início do século XIX, sendo estas pesquisas voltadas quase que exclusivamente aos aspectos contábeis aplicados à temática. Pesquisas mais recentes, a partir do final dos anos 1990, e início dos anos 2000 passaram a analisar o tema sob a ótica da auditoria e da governança (Lee, 1971; Hewege, 2012).

O controle interno surge em função do desenvolvimento organizacional, e a consequente necessidade de melhoria da sua eficácia e eficiência, tanto para as organizações públicas como as privadas, em função das estratégias estabelecidas, além do dever de zelar pela coisa pública (Gaarder, 1999). No Brasil, o controle interno passou a ser mais estruturado a partir de 1964, com a entrada em vigor da Lei 4.320, de 17 de março daquele ano, na qual, dentre outras deliberações, ficou estabelecido o conceito de controle interno e externo sob a ótica da administração pública, bem como foram estabelecidos os papéis dos responsáveis por cada etapa de controle, aplicando o princípio constitucional da separação de poderes, cabendo ao Executivo o controle interno e ao Legislativo o controle externo (Calixto & Velázquez, 2005).

Seguindo uma postura que vem sendo adotada por diversas nações, o Estado brasileiro, União, Estados e Municípios, tem implantado mudanças na gestão dos recursos e das políticas públicas, fortalecendo os controles internos e consequentemente, apresentando uma imagem de moralização frente a administração da máquina estatal. O controle interno, como um instrumento auxiliar à administração direta e indireta, atua de forma preventiva não apenas nas

funções contábeis e de auditoria, mas também nas funções administrativa, jurídica, orçamentária, patrimonial, financeira e de recursos humanos (José Filho, 2008)

Os escândalos contábeis, fraudes corporativas e a onda de falência de grandes corporações ocorridas nos Estados Unidos e Europa no final do Século XX e início do XXI colocaram em xeque a credibilidade das auditorias, levando as organizações a considerar que não apenas a apresentação das suas demonstrações contábeis para avaliação pelas firmas de auditoria é suficiente para garantir problemas de erros e fraudes ocorram. As empresas passaram a identificar que necessitavam aprimorar os seus Sistemas de Controles Internos (SCI) para melhorar a confiabilidade e gestão das suas finanças. Percebe-se então que não apenas a governança foi afetada pelos problemas ocorridos nas grandes corporações, mas também os controles internos ganharam papel de destaque, sendo alvo de aprimoramento não apenas para as organizações de grande porte, como também para empresas de médio e menor porte, atuantes nas mais variadas atividades (Pereira, 2009).

A condição da sociedade nos dias atuais é também um fator preponderante na busca pela adoção de práticas de controles internos pois o avanço da tecnologia e a popularização do acesso às informações trouxe ferramentas que proporcionaram um nível maior de conscientização e busca pelo controle social, tornando necessário que a administração pública se adaptasse a adotar práticas de gestão pública mais transparentes, com maior riqueza de detalhes, com mais níveis de controles, os quais culminaram no estabelecimento de estruturas internas organizacionais específicas e com papéis distintos visando estabelecer práticas de controles internos e também checar a eficiência destas práticas (Massini, 2013).

Uma auditoria realizada em 23 Hospitais Universitários Federais pelo Tribunal de Contas da União (TCU, 2013), órgão federal de controle externo, que realiza auditoria nas entidades públicas, revelou que os controles internos destas entidades públicas, vinculadas às Universidades Federais, não garantiram a economia, a segurança e a transparência na execução das atribuições que lhes são de competência e como revela o site Contas Abertas com potencial prejuízo à proteção dos recursos, bens e ativos públicos contra o desperdício, a perda, o mau uso, o dano ou a apropriação indevida.

Pesquisa sobre governança corporativa e fraudes nas organizações, realizada pela firma multinacional de auditoria e consultoria KPMG revela que cerca de 70% das empresas já sofreram algum tipo de fraude realizada por seus próprios colaboradores. Na pesquisa foram citados como os principais exemplos de fraude: a falsificação de cheques, documentos diversos e balanços patrimoniais (29%), roubo de ativos (25%), emissão e recepção de notas fiscais frias

(14%), informações forjadas nas despesas de viagem, tais como hospedagem, deslocamentos e refeições (12%) (KPMG, 2009).

Em ambos os exemplos citados as deficiências ou fragilidades existentes nos controles internos são apontados como as principais causas da ocorrência dos problemas detectados. Em tempos de competitividade acirrada, economia globalizada, racionalização e otimização dos custos, as boas práticas de governança corporativa e a *accountability* (que é a prática da contabilidade com responsabilidade e prestação de contas) aliados a um adequado sistema de controles internos apresentam-se como ferramentas imprescindíveis para tornar a gestão da empresa mais eficiente.

É dever do administrador público, no uso de suas atribuições, gerir o patrimônio, os recursos e as políticas públicas em conformidade com os princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, princípios estes que são alcançados mediante o delineamento de um adequado sistema de controles internos e de governança, conforme destacado por Moraes, Oliveira, Niwa (2013). Os autores ressaltam que a adoção destes princípios de forma eficiente, permite ao Estado exercer outra função clássica da administração pública, que é o controle externo, a cargo do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Controladoria Geral da União (CGU).

Quando se trata de recursos públicos, tanto físico quanto financeiros, existe um desvio que se encontra diretamente relacionado e afeta a gestão organizacional, que é a corrupção. Ela não é exclusividade do setor público, ocorrendo também em instituições privadas. Dimant (2016) descreve que a corrupção é uma característica intrínseca da própria atividade econômica.

Entre os diversos tipos e exemplos de situações envolvendo a corrupção, Wells (2007) destaca: (i) o conflito de interesses, identificada em relações comerciais entre clientes e fornecedores; (ii) o tráfico de influência ou suborno, em que está presente a troca de favores em função do cargo em que pessoas ocupam nas organizações; (iii) a extorsão, que é a pressão por meio de ameaça contra pessoas ou organizações; (iv) gratificações ilegais, que influenciam a tomada de decisões, característico em processos licitatórios.

A função da auditoria interna, contudo, não se resume a uma abordagem com caráter punitivo, voltada para a descoberta de fraudes e erros. Esta é uma visão dos primórdios da auditoria interna. A partir do final do século XIX, a atuação da auditoria interna passou a ser voltada para a consultoria econômico-financeira, investigando os riscos quanto à continuidade das atividades organizacionais. Esta abordagem perdurou de modo acentuado até o início dos anos 1990, quando os trabalhos de auditoria interna passaram a adotar uma postura de apoio à gestão, expandindo as áreas de atuação, adotando procedimentos de auditoria não apenas nas

demonstrações financeiras, mas também na qualidade dos produtos e serviços, na gestão dos recursos humanos, na tecnologia da informação e nos impactos sob o meio ambiente (Vasconcelos & Pereira, 2004).

A auditoria interna enquanto estrutura organizacional atua, entre outras funções, produzindo normativos, regulamentos, relatórios e pareceres consultivos, com o intuito de identificar desvios de recursos financeiros, materiais ou de forma subjetiva, quando relacionado à imagem organizacional, analisando os processos, os controles internos, bem como a conduta de colaboradores internos e terceiros (Lelis & Mario, 2009)

Attie (2007) explica que a auditoria interna atua como um organismo auxiliar à administração das organizações na avaliação dos controles internos, riscos e aplicabilidade dos pressupostos da governança no âmbito interno, sendo uma ferramenta capaz de atestar ou realinhar as estratégias organizacionais no sentido de cumprir as práticas de governança nas organizações com vistas a minimizar os conflitos de agência.

Teixeira (2006) ressalta que a simples existência de uma unidade de auditoria interna é um elemento que contribui para inibir a ocorrência de fraudes nas organizações. A autora destaca ainda que no contexto atual das instituições públicas, em que é requerido maior grau de responsabilidade dos gestores, administrando os recursos públicos de forma eficaz e eficiente, a auditoria interna é apresentada como um organismo capaz de auxiliar o processo de condução das políticas públicas em conformidade com a lei, com a capacidade de apoiar a administração pública para atingir os objetivos e estratégias traçadas, já que atua na avaliação dos riscos, sejam estes financeiros ou não financeiros. É ainda um importante instrumento auxiliando no processo de aperfeiçoamento e modernização dos métodos de gestão.

A necessidade de implantação de uma unidade de auditoria interna ou mesmo fazer uso dos seus serviços se justifica em função do patrimônio público ter a necessidade de transparência e do consequente controle social, sendo objeto de investigação e questionamento por parte dos cidadãos (Alves & Reis, 2006)

O tema da governança pública tem tomado uma proporção relevante nesta década, sobretudo em função de desvio de conduta e de práticas inadequadas nas organizações públicas e de economia mista, que decorreram em mau uso dos recursos do erário, trazendo à luz a importância de adoção de mecanismos de controles internos mais eficazes, maior transparência na divulgação das ações públicas e mais responsabilidade no uso dos recursos públicos (CGU, 2018).

Estes temas vieram a ressaltar o papel das auditorias internas como mecanismos auxiliares à alta administração das instituições públicas, como forma de minimizar os problemas relacionados à governança pública.

1.1 Questão de pesquisa

A partir das constatações observadas na contextualização do problema, coloca-se a seguinte pergunta para a presente pesquisa: **como a atuação da auditoria interna pode auxiliar as instituições federais de ensino superior quanto ao processo de implantação da governança pública?**.

1.2 Objetivos

Partindo-se do pressuposto de que o problema exposto se apresenta no ambiente da esfera pública, o objetivo geral desta pesquisa é **identificar, a partir da sua forma de atuação, como as unidades de auditoria interna podem contribuir para que as organizações nas quais atuam, mais especificamente as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) atinjam os pressupostos relacionados à governança pública.**

Em decorrência desse objetivo geral, podem-se definir os seguintes objetivos específicos:

- a) Verificar, junto ao Escritório de Governança, Riscos e Controles, os principais aspectos e procedimentos relativos à implantação dos princípios de governança e da avaliação dos riscos no Instituto Federal do Paraná
- b) Mapear, junto à Unidade de Auditoria Interna do Instituto Federal do Paraná (IFPR), as principais atividades de sua competência;
- c) Levantar os aspectos de governança que podem auxiliar a gestão organizacional das IFES; e
- d) Elaborar uma relação entre as práticas utilizadas pelas Unidades de Auditoria Interna nas IFES e a avaliação das premissas relacionadas aos aspectos de governança aplicados às organizações públicas.

Para a operacionalização dos objetivos estabelecidos acima, o estudo será desenvolvido por meio de entrevistas realizadas com a unidade responsável pelo levantamento dos riscos, denominada “Escritório de Governança, Riscos e Controles (EGRC)”, vinculada à

Diretoria Executiva do Gabinete da Reitoria do IFPR e também à Unidade de Auditoria Interna (AUDIN) do IFPR.

Estas entrevistas serão realizadas com o pessoal-chave, ou seja, os gestores máximos de cada uma destes setores, na figura dos respectivos Chefes das Unidades.

Além da coleta de dados, serão utilizados documentos e outras evidências que se façam necessárias para corroborar as informações apresentadas por cada um dos respondentes bem como serão analisados os endereços eletrônicos mencionados nas entrevistas, que sejam repositórios de informações necessárias para atingir os objetivos descritos na pesquisa.

1.3 Justificativa

A seguir estão descritos os elementos teóricos e práticos que motivaram a realização do presente estudo e que sustentam a inquietação acadêmica para discorrer sobre a temática da governança pública, os riscos e o controle internos, sob a perspectiva da auditoria interna e do setor de avaliação da gestão de riscos.

1.3.1 Justificativa Teórica

O tema governança, apesar de não se mostrar como um conceito novo, em termos de aplicabilidade e preocupação por parte das organizações ainda é algo incipiente no país e atualmente encontra-se em evidência, por conta de escândalos envolvendo a relação entre organizações públicas e privadas, desencadeando uma série de investigações e prisões (IPEA, 2018).

Em uma consulta ao Portal da CAPES, foram identificados 1.237 artigos relacionados ao tema “governança”, no âmbito das ciências sociais aplicadas, para o período compreendido entre 1997 e 2017. Ao considerar-se um corte temporal dos últimos 10 anos, foram encontrados 1.126 artigos, o que denota que grande parte das pesquisas ocorreram no período entre 2007 e 2017. Esta situação é decorrente, sobretudo, das situações observadas nos últimos anos envolvendo problemas de corrupção, crise política, desvio e a própria escassez de recursos, decorrente da crise econômica, que pressionam as organizações privadas e sobretudo as públicas, a tratar os recursos de forma mais responsável e a aplicação de recursos de forma mais criteriosa.

O estudo da governança é justificado em função da necessidade das organizações em dispor de instrumentos capazes de avaliar se a conduta da gestão administrativa pública está ocorrendo de modo ético, transparente, com a responsabilidade na prestação de contas, com informações íntegras e coerentes (Oliveira, 2017).

O contexto atual da sociedade, na qual o desenvolvimento tecnológico e o consequente aprimoramento da *internet*, aliados à proliferação das redes sociais trazem como consequência um anseio da sociedade por consumir maior quantidade de informações ao mesmo tempo em que estabelece um controle social acerca das informações controladas e geradas pelo estado.

Isto torna imprescindível o estabelecimento dos princípios de governança por parte dos entes públicos, dentre os quais se destacam a obrigatoriedade de divulgação (*disclosure*), a transparência, a ética no trato da coisa pública e a responsabilidade no uso dos recursos e na prestação de contas (*accountability*) (Carneiro, Oliveira, & Torres, 2011).

A conjuntura político-social em que se encontra o Brasil, diante dos diversos casos de fraude, corrupção, conflito de interesses, superfaturamento nas obras públicas, alta carga tributária, recessão econômica, aliados ao problema da gestão previdenciária faz com que a sociedade apresente um alto grau de insatisfação com o estado, motivando a necessidade de estabelecimento de controles internos e externos e transparência nas relações com a população. (Balbe, 2010).

Neste contexto, a adoção de práticas de governança surge como forma de apresentar uma resposta aos anseios dos cidadãos em relação às ações públicas e sua relação com os demais atores públicos e privados, promovendo a cidadania e aumentando a participação dos cidadãos nas ações governamentais (Figueiredo & Santos, 2013).

Em resumo, justifica-se essa pesquisa pelo caráter de pertinência, relevância e atualidade do assunto, que podem contribuir para uma gestão mais eficaz das instituições de ensino superior e que pelo campo de atuação, podem ser expandidas para outras áreas da administração pública, não somente na esfera federal, como também estadual e municipal, e não somente na área da educação, mas da administração pública em todas as suas áreas de atuação.

Além disso, a pesquisa também contribui no processo de formação acadêmica do autor, aliando os seus interesses que se originaram na esfera profissional de atuação na área de auditoria interna.

1.3.2 Justificativa Prática

A escolha do Instituto Federal do Paraná (IFPR) como objeto de estudo levou em consideração a sua relevância, o seu porte, o seu potencial de influência regional, além de uma questão ética, na qual sendo servidor da Universidade Federal do Paraná (UFPR), não seria adequado realizar a pesquisa naquela Universidade. Em relação à outra instituição de ensino superior estabelecida na Região Metropolitana de Curitiba, a Universidade Tecnológica Federal do Paraná (UTFPR), a sua estrutura de auditoria interna é mais simplificada, dispondo de apenas 3 servidores atuando na Unidade de Auditoria Interna (AUDIN), e com uma atuação mais limitada em relação ao número de horas-homem e abordagem dos trabalhos de auditoria.

Outro ponto favorável à escolha do IFPR como objeto de pesquisa reside no fator acessibilidade, que permite uma interlocução adequada entre o pesquisador e os atores da entidade pesquisada responsáveis respectivamente pela governança, controle interno e pela auditoria interna. Soma-se a isto a proximidade da instituição, o que auxilia nos procedimentos de coleta de informações, por meio de entrevistas e documentação fornecida pelo IFPR.

Conforme informações dispostas no sítio eletrônico do IFPR, sua atuação está “voltada a educação superior, básica e profissional, especializada na oferta gratuita de educação profissional e tecnológica nas diferentes modalidades e níveis de ensino.” (<https://reitoria.ifpr.edu.br/institucional/o-instituto/sobre-o-ifpr/>).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo será abordada a história do ambiente de pesquisa, o IFPR, informações que demonstram o tamanho e importância da instituição, além da fundamentação teórica dos principais assuntos a serem discutidos no desenvolvimento deste trabalho, que são a governança, de forma geral e mais especificamente a governança pública, o controle interno e a auditoria interna. Por fim, o capítulo abordará a teoria utilizada para justificar o estudo, a Teoria da Agência.

2.1 Os Institutos Federais de Ensino

A sua fundação data de dezembro de 2008, por meio da Lei 11.892/08, que estabeleceu a criação dos institutos federais, instituindo a Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica e os respectivos 38 institutos federais. A formação do IFPR veio por meio da transformação da antiga Escola Técnica da Universidade Federal do Paraná (ET-UFPR).

Entretanto, as bases para o que seria o futuro IFPR foram instituídas alguns anos antes, ainda nas últimas décadas do século XIX. A sua história está ligada à antiga Escola Alemã, fundada por imigrantes daquele país, no ano de 1869. Por conta da Primeira Guerra Mundial, a escola passou por um processo de nacionalização e em 1914 passa a ser denominada de Escola Progresso. No ano de 1936 é implantado o curso comercial, fato este que representa o marco inicial do IFPR. No ano de 1938, a Escola Progresso é fechada e seus ativos e os alunos são absorvidos por diversas instituições de ensino, dentre elas a Universidade do Paraná, que no ano de 1950 seria federalizada e passaria a se chamar Universidade Federal do Paraná. No ano de 1974 foi integrada ao Setor de Ciências Sociais Aplicadas, passando a ser denominada Escola Técnica de Comércio da Universidade Federal do Paraná e posteriormente, em 1990, passou a Escola Técnica da Universidade Federal do Paraná. No ano de 2008, com a criação, por meio da Lei 11.892, dos institutos federais de educação, ciência e tecnologia, a Escola Técnica de Comércio da UFPR, à esta altura já alçada à condição de setor, é desvinculada da UFPR, passando a constituir-se no IFPR.

Atualmente, o IFPR dispõe de 25 *campi*, estabelecidos por meio de *campus*, *campus* avançados e centros de referência, dispostos por todas as regiões do estado do Paraná. Os *campus* avançados correspondem às unidades que ofertam basicamente cursos técnicos, de formação continuada e de ensino à distância, em conformidade com as prerrogativas estabelecidas pelo Programa Nacional de Acesso ao Ensino Técnico e Emprego (Pronatec).

O seu corpo discente conta atualmente com cerca de 26 mil estudantes, em cursos presenciais e a distância. A instituição oferece 43 cursos técnicos presenciais, 11 (onze) cursos técnicos na modalidade a distância, 20 (vinte) cursos superiores presenciais, 3 (três) cursos de especialização na modalidade presencial e 1 (um) curso de especialização na modalidade a distância.

2.2 O IFPR em números

O IFPR possuía em 2019, 33.083 (trinta e três mil e oitenta e três) alunos nos seus campi, sendo que 59% destes alunos estudavam na modalidade presencial, ou seja 19.637 (dezenove mil, seiscentos e trinta e sete) enquanto 41% ou 13.446 (treze mil, quatrocentos e quarenta e seis) estudavam na modalidade à distância, o que demonstra certo equilíbrio entre as formas de estudo e um avanço no ensino à distância, sobretudo se comparado ao ano anterior, onde 62% dos alunos, ou seja, 18.083 (dezoito mil e oitenta e três) estudavam presencialmente e cerca de 38% ou 11.083 (onze mil e oitenta e três) estudavam na modalidade à distância. Isto demonstra a tendência de aumento na participação de alunos estudando à distância podendo ocorrer uma inversão entre as participações nesta modalidade e a presencial nos próximos 2 (dois) anos.

Em relação à dotação orçamentária, disponível para consulta aberta ao público no site da Pró-Reitoria de Planejamento, Orçamento e Finanças (PROPLAN), as verbas de custeio no ano de 2019 foram de R\$ 50.196.560,00 (cinquenta milhões, cento e noventa e seis mil, quinhentos e sessenta reais), e as verbas de capital no importe de R\$ 4.736.038,00 (quatro milhões, novecentos e trinta e dois mil, quinhentos e noventa e oito reais), totalizando R\$ 54.932.598,00 (cinquenta e quatro milhões, novecentos e trinta e dois mil, quinhentos e noventa e oito reais).

Em 2019, o corpo de pessoal totalizava 2.354 (dois mil, trezentos e cinquenta e quatro). Estava composto em sua maioria, 57%, de docentes, 39% de servidores técnicos e 4% de estagiários. Esta participação vem mantendo o equilíbrio e proporção nos últimos 4 (quatro) anos.

Quanto à titulação máxima do corpo docente, 25% possuem doutorado, 60% são mestres e 12% possuem especialização lato sensu. Ainda, 3% possuem apenas a graduação.

2.3 Teoria da Agência

A Teoria da Agência foi adotada como referencial teórico para o desenvolvimento do estudo tendo em vista que a mesma tem por premissa analisar as relações entre os participantes de uma relação sistêmica, com posicionamentos e interesses antagônicos: os principais (proprietários, detentores do capital) e os agentes (aqueles que possuem o controle das atividades e tomam as decisões operacionais).

A Teoria da Agência está fundamentada na segregação entre a propriedade e o controle, cada qual com seus anseios, expectativas e interesses próprios, conforme ressalta Koetz, Koetz, Marcon (2011).

A forma pela qual as transações são realizadas por parte das organizações é descrita por Zylbersztajn e Neves (2000) como sendo um conjunto de contratos especializados, estabelecidos entre as partes, por meio dos quais se realizam as atividades operacionais para fins de obtenção de um produto ou serviço.

Williamson (1985) descreve as organizações como sendo um complexo conjunto de contratos que são influenciados pelo risco moral e pela assimetria informacional, com vistas a analisar os custos de transação, necessários para a manutenção do sistema econômico das organizações. A Teoria da Agência traz como premissa investigar e compreender os conflitos que se estabelecem nas relações entre as partes envolvidas nos contratos – o proprietário e seus agentes. (Jensen & Meckling, 1976).

Conforme destacam Arruda, Madruga, Freitas Jr (2008), estas relações foram evoluindo e tornando-se mais complexa, à medida em que a configuração societária das organizações foi sendo modificada ao longo dos tempos: de uma estrutura de empresas de pequeno porte, familiar, constituída pelo proprietário e poucos auxiliares, até chegar à estrutura atual das grandes corporações multinacionais, estabelecidas em países com leis e regulações distintos entre si, composta por diversos acionistas, funcionários e demais *stakeholders*, interessados nos resultados destas organizações.

A Teoria da Agência procura analisar as relações existentes entre os detentores do capital e os gestores das organizações. Segundo ressalta Mendes (2001), a limitação na influência dos proprietários do capital na tomada de decisões é regulamentada pela Lei das Sociedades por Ações, sendo a sua responsabilidade atrelada ao capital por ele investido.

As relações estabelecidas pela Teoria da Agência são definidas como sendo relações entre uma entidade empregadora, denominado de principal e aquele que executa uma atividade, denominado de agente, na qual o principal atribui determinadas ações ou decisões ao agente.

Ressaltam ainda Arruda, Madruga, Freitas Jr. (2008) que a Teoria da Agência tem o objetivo de avaliar as relações internas e externas das organizações, servindo de modelo para a

tomada de decisões. A Teoria da Agência age como um delimitador dos ajustes nas relações entre o principal e o agente e ainda busca a assimetria informacional, caso em que principal e agente não possuem todas as informações necessárias para a análise dos contratos.

Os conflitos de agência são descritos como sendo uma disputa estabelecida a partir das preferências e objetivos distintos estabelecidos na relação entre os principais e os agentes (Jensen & Meckling, 1976).

A relação entre a Teoria da Agência e os princípios de governança ocorre à medida em que a adoção de práticas eficazes e adequadas de governança pública e corporativa atua como agente minimizador dos efeitos do conflito de agência, centro das discussões envolvendo a Teoria da Agência.

2.4 Governança

Em que pese o termo governança remeter a uma ideia de conceito moderno e oportunista, os seus pressupostos já estavam claramente definidos na Constituição Federal de 1988, na qual os cidadãos dispõem da prerrogativa, conforme destaca Oliveira, Pisa (2015) de exercer o controle sobre a administração pública, de exigir ética, integridade (*compliance*), transparência (*disclosure*) e prestação de contas (*accountability*), bem como de participar diretamente na escolha das políticas públicas a serem implantadas.

A governança corporativa é definida como sendo a forma de gerenciamento e de controle adotado por uma organização na condução das suas atividades (Marques, 2007). A expressão governança está associada a adoção de um conjunto de práticas que visam permitir à entidade que a sua gestão proceda de forma adequada. Marques (2007) exemplifica estas práticas como sendo: um arcabouço normativo de obrigações legais a cargo da sua alta administração; um conselho de administração independente e um sistema de informação eficiente.

A governança está alicerçada em 4 pilares básicos, que são: a legitimidade do espaço público, a distribuição e consequente repartição de poderes entre aqueles que lideram e os que são liderados, as práticas de gestão e normatização que servem de base aos atores sociais e a delegação de competência e distribuição de tarefas por parte dos gestores (Matias-Pereira, 2010).

Marques (2007) aponta que por meio da análise conceitual emitida por diversas organizações, é possível estabelecer os pressupostos relativos à governança nas organizações, que passam pelo compartilhamento das responsabilidades e tomada de decisões (Universidade

de Maryland-USA), a distribuição de direitos e deveres entre os vários atores organizacionais (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE), o modo como a empresa protege os interesses dos acionistas e demais credores, em especial dos acionistas minoritários (*Universidade of New South Wales School of Economics*), estabelecimento de diretrizes que auxiliam as organizações no processo de gestão organizacional, servindo-se dos princípios de transparência, objetividade e equidade no tratamento junto aos acionistas e fornecedores da organização (OCDE).

Da análise do discurso, baseado nos conceitos elencados acima acerca da governança, é possível identifica-la como uma forma de gestão que se pauta basicamente no respeito ao direito dos acionistas, estabelecendo um tratamento equânime para majoritários e minoritários, o respeito aos contratos estabelecidos junto aos terceiros (fornecedores, governo, trabalhadores terceirizados, investidores, instituições financeiras), a preocupação com a divulgação, transparência e o acesso às informações, além da atribuição e definição clara das responsabilidades da alta administração, por meio da diretoria e dos respectivos conselhos (Marques, 2007).

Nos primórdios da onda da governança, no final dos anos 1990, o Banco Mundial elencou 4 (quatro) dimensões para o estabelecimento das boas práticas de governança por parte das organizações, que são:

Tabela 1: Dimensões das práticas de governança

Dimensão	Descrição
Primeira	Cuida da melhora da capacidade de gerenciamento econômico e de prestação de serviços sociais. Ressalta-se que a preocupação com questões de capacidade burocrática já estava presente na experiência anterior com programas de ajuste estrutural
Segunda	Trata do estabelecimento de um marco legal, visto que foi enunciada como um elemento crítico em face da "síndrome da ilegalidade", em que muitos países em desenvolvimento seriam caracterizados
Terceira	Quadro legal. Envolve inúmeras regras conhecidas previamente, cujo cumprimento é garantido por um órgão judicial independente e procedimentos para modificá-las, caso não sirvam mais aos propósitos inicialmente estabelecidos
Quarta	Transparência e participação. Consideradas fundamentais para aumentar a eficiência econômica, envolvem a disponibilidade de informações sobre as políticas governamentais, a transparência dos processos de formulação de política e alguma oportunidade para que os cidadãos possam influenciar a tomada de decisão sobre as políticas públicas

Fonte: World Bank, 1992

A questão da preocupação com a governança remete inicialmente à esfera da iniciativa privada, com as questões envolvendo principalmente as relações entre o controle e a gestão, base da Teoria da Agência, bem como as preocupações decorrentes dos escândalos contábeis ocorridos nos Estados Unidos, nos setores de energia e telecomunicação e no Brasil, mais especificamente na área financeira, com o fechamento de instituições financeiras nos anos 1990 (Santos, 1997).

Gesualdi (2017) destaca que a governança corporativa surgiu em face da crise de confiabilidade nos trabalhos das firmas de auditoria independente, frente aos diversos problemas envolvendo os escândalos corporativos, tanto nos mercados mais expressivos, Estados Unidos e Europa, como também em economias emergentes tais como o Brasil. Pinçando os conceitos ética, conformidade ou integridade, transparência e prestação de contas tem-se o conjunto de fatores que integram os princípios da governança pública.

A governança é descrita por Oliveira e Pisa (2015) como sendo a capacidade do ente público em estabelecer as políticas públicas para o atingimento dos objetivos da coletividade (cidadãos), visando ao bem da sociedade, permitindo a estes mesmos cidadãos que disponham de mecanismos de controle e avaliação da atuação dos representantes do poder público.

As políticas públicas são as ações governamentais que buscam equacionar as demandas da população ou a resolução de problemas pontuais da sociedade. O acompanhamento da adequação em relação à governança pública carece de uniformidade e consequente estabelecimento de métricas de avaliação específica, tais como indicadores de desempenho ou critérios de mensuração de atividades (Jesus & Dalongaro, 2018).

Em âmbito internacional, organismos externos como o Banco Mundial, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) apresentam indicadores de mensuração dos níveis de governança e tem realizado estudos para avaliar a sua aplicabilidade. Restam, contudo, críticas aos indicadores levantados pelos organismos internacionais, haja visto que associam uma grande quantidade de informações coletadas de diversas fontes à elaboração de um único indicador de desempenho de governança, fato este que prejudica a avaliação da adoção de modo adequado das práticas de governança (Matias-Pereira, 2010).

A preocupação com a adoção de prática de governança tem sido fortemente estimulada por parte das instituições locais de controle do mercado de valores mobiliários. Aqui no Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio da Instrução CVM nº 586 de 8 de junho de 2017, altera o Código Brasileiro de Governança Corporativa, criado através da Instrução

CVM nº 480, de 7 de dezembro de 2009. Contudo, em junho de 2002, a CMV já havia publicado a Cartilha de Recomendações da CVM sobre Governança Corporativa.

Oliveira e Pisa (2015) destacam ainda que os estudos apontam uma carência no Brasil em relação à construção de indicadores que possam medir com eficácia e confiabilidade a governança pública nos órgãos estatais do país. Quanto à governança em um âmbito mais restrito, o da governança pública, o mesmo TCU a conceitua como sendo:

um instrumento cujo objetivo é assegurar a *accountability* pública, contribuindo para reduzir as incertezas sobre o que ocorre no interior da administração pública, fornecendo à sociedade e ao Congresso Nacional uma razoável segurança de que os recursos e poderes delegados aos administradores públicos estão sendo geridos mediante ações e estratégias adequadas para alcançar os objetivos estabelecidos pelo poder público, de modo transparente, em conformidade com os princípios de administração pública, as leis e os regulamentos aplicáveis (TCU, 2011).

Portanto, sob a ótica de um dos organismos componentes do controle externo federal, reside o entendimento de que governança e gestão não são a mesma coisa, sendo, portanto, complementares.

O TCU destaca que os pilares da governança estão centrados nos pressupostos relacionados às formas de agir da administração pública (liderança), o planejamento na implantação de políticas públicas (estratégia) e às ferramentas utilizadas para fins de monitoramento dos problemas advindos da administração da coisa pública (controle).

O Tribunal estabelece 5 diretrizes básicas a serem adotadas para que se possam atingir de modo adequado os pressupostos da boa governança pública: (i) definir claramente as funções das organizações, os objetivos e propósitos quanto aos serviços a serem prestados ao cidadão, buscando garantir que estes serviços estão ocorrendo a contento, certificando-se que os recursos financeiros investidos estão sendo aplicados de modo correto, (ii) definir claramente as competências e as responsabilidades dos membros das instâncias superiores de governança, permitindo que os mesmos possam ser avaliados e tenham as suas responsabilidades atribuídas em função do grau hierárquico, habilidade e experiência requeridos para a função pública às quais exercem atividade, (iii) ter, e usar, estruturas de aconselhamento, apoio e informação de boa qualidade, demonstrando a preocupação com a transparência e as relações estabelecidas entre o poder público e a sociedade, com vistas a minimizar o conflito de interesses, (iv) certificar-se de que um sistema eficaz de gestão de risco esteja em operação, que permita identifica-los quando da sua ocorrência e mitigar seus impactos, e (v) garantir a *accountability*, que é definida como a responsabilidade na prestação de contas dos atos administrativos e dos

resultados relacionados ao uso dos recursos públicos, visando acatar os princípios da transparência.

A governança pública abarcou grande parte dos seus fundamentos e pressupostos a partir dos princípios da governança corporativa, originada na preocupação das organizações privadas em garantir que a condução dos seus negócios ocorresse de forma profissional, evitando riscos gerenciais que comprometessem a continuidade da organização e o consequente retorno dos recursos investidos pelos acionistas.

A governança corporativa adota como princípios basilares a adoção de práticas responsáveis na prestação de contas (*accountability*), a conformidade legal e normativa perante as leis vigentes no país (*compliance*), a transparência na divulgação das informações (*disclosure*), com o estabelecimento da cultura da divulgação de informações, não somente as de natureza econômico-financeira, que auxiliam à criação de valor para as empresas, o senso de equidade e justiça para com todos os acionistas, visando dotar as relações institucionais entre a organização e os acionistas de forma justa, sem estabelecer privilégios a majoritários (*fairness*), além da preocupação com a responsabilidade corporativa nas questões socioambientais e de sustentabilidade, conforme estudos realizados por Andrade e Rossetti (2004) e IBGC (2009). A fim de mensurar o grau de aderência à governança na esfera pública, Oliveira e Pisa (2015) estabeleceram o IGovP, na qual os indicadores são avaliados a partir dos princípios norteadores da efetividade, transparência e *accountability*, participação, equidade e o tripé legalidade-ética-integridade.

A efetividade está relacionada ao sucesso dos entes governamentais na implementação de políticas públicas, enquanto a participação está atrelada ao engajamento social da população nas decisões, ligado ao princípio democrático do estado de direito. A equidade compreende o princípio constitucional da igualdade dos cidadãos e aborda a questão do senso de justiça e do tratamento justo a todos os cidadãos, não sendo aceitas políticas discriminatórias. Os demais conceitos que compõem o IGovP, transparência e *accountability* e legalidade, ética e integridade já descritos acima são pressupostos relacionados à condição de prestação de contas à sociedade e o senso de utilização das ferramentas do poder público de modo condizente com a função da coisa pública, na qual não se aceita que interesse privados e antiéticos venham a macular as finanças e a administração pública, em detrimento das necessidades da população.

A governança de forma mais ampla ou genérica, na qual enquadram-se a pública e a corporativa é reconhecida como um conjunto de ferramentas ou procedimentos adotados pelas organizações com vistas a minimizar os conflitos de agência, fonte de análise da Teoria da Agência, a qual analisa a relação e os consequentes conflitos de interesses resultantes das

relações entre o detentor do capital e do poder e os gestores elencados por estes para a condução dos negócios e das tomadas de decisão (Carvalho, 2002).

O processo de desestatização (ou privatização) realizado pelo governo brasileiro no final da década de 1990, início do século XXI contribuiu sensivelmente para a entrada de novas organizações no mercado brasileiro, bem como a ocorrência dos processos de reorganização societária de grandes organizações – fusões e aquisições concorrendo para a identificação de problemas relacionado à governança e a necessidade de implementação de melhorias nas práticas relacionadas à governança corporativa.

Diversos estudos têm sido realizados na última década no que tange à governança corporativa, sobretudo em relação à adoção de estratégias de governança corporativa e a sua influência no mercado de valores mobiliários, e o comportamento acionário: Aguiar, Corrar e Batistella (2004), Mitton (2004), Malacrida e Yamamoto (2006).

Grande parte dos estudos envolvendo a governança corporativa e as relações com o mercado de ações denota a importância da contabilidade como ciência a partir da construção e apresentação dos demonstrativos contábeis de forma íntegra, confiável e transparente, servido de base não somente para a tomada de decisões por parte da administração, mas também assumindo seu papel como zeladora para que as demonstrações representem fidedignamente a posição patrimonial e econômica em que as organizações se encontram.

Jacques *et al*, 2010 ressaltam que as diversas pesquisas no âmbito da governança corporativa e sua relação com a contabilidade apontam a uma preocupação com a melhoria na transparência informacional e a busca por uma melhor evidenciação das informações contábeis como meio de atingir aos interesses dos investidores, não apenas os majoritários, mas também os pequenos investidores. A melhoria no processo de evidenciação e apresentação das demonstrações contábeis, do relatório da administração, do parecer do conselho final e dos auditores externos, além da apresentação voluntária de outros objetos informacionais que denotem a saúde econômico-financeira, podem conferir um maior nível de confiança e a consequente geração de valor às organizações.

Os princípios da governança corporativa buscam garantir aos acionistas e investidores, que são os detentores do capital, que os recursos por eles investidos trarão o retorno sobre os montantes aplicados, além de proporcionar ferramentas de controle interno e transparência informacional (Oliveira Neto, 2010). Um resultado adicional obtido por meio da utilização de princípios de governança corporativa é o aumento do valor de mercado das organizações, aumentando a sua atratividade e captando mais recursos externos. Ou seja, a adoção de práticas adequadas de governança corporativa propicia às organizações serem classificadas em níveis

maiores na Bolsa de Valores e consequentemente se destacam em termos de atração de investimentos externos, conforme destaca Jacques *et al.* (2010).

Carvalho (2002) sustenta que um maior nível de evidenciação e transparência informacional concorrem para que as empresas tenham maior visibilidade junto ao mercado investidor, demonstrando com isto disporem de maior nível de profissionalização. Desta forma, as empresas que adotam boas práticas de governança corporativa são melhores vistas pelo mercado de capitais devido ao maior nível de evidenciação e transparência em suas informações; proporcionando mecanismos mais efetivos para consolidar negócios competitivos, aumentar o valor de mercado das firmas e elevando o nível de confiança entre todos os acionistas. Estes fatos são corroborados por estudos como de Carvalho (2002) e Srouf (2002) que mostram evidências de que as empresas com melhores práticas de governança possuem maior valor de mercado ou perdem menos em períodos de turbulências.

Matias-Pereira (2010) destaca que o estado tem desempenhado um papel fundamental e de extrema relevância no ambiente atual em que a sociedade mundial se encontra, envolta em constante e célere mudança, bem como afetada pelas turbulências na economia mundial. Neste cenário, os governos atuam como “como ente de apoio ao mercado, responsável por mediar, estimular e promover intervenções e regulações”. Cabe ao estado o papel de se reinventar e apresentar ações de caráter inovador na gestão dos recursos públicos, estabelecendo a criação de valor público, o engajamento dos cidadãos, a coordenação e alinhamento entre os atores públicos e privados, a inclusão social e a definição dos papéis e responsabilidade, estabelecendo o que se convencionou denominar de criação de valor público (Matias-Pereira, 2009).

Barret (2003) alerta que a governança pública não pode ser entendida como sendo apenas um conjunto de regras que estabelecem os valores e o modo de agir nas organizações, consubstanciado no código de ética, que tem a sua legitimidade e confiabilidade atestadas pelas ações da auditoria interna. O termo governança é mais amplo e envolve uma inter-relação entre vários aspectos relacionados à atuação da gestão pública, destacando-se a estrutura organizacional da gestão, o planejamento estratégico, os indicadores de desempenho, a gestão de riscos, os controles internos, além dos elementos anteriormente citados, a auditoria interna, externa, os valores e o código de ética.

Em que pesem as diferenças entre os objetivos organizacionais existentes na iniciativa pública e na privada, em ambas as dimensões existem aspectos a serem levados em consideração que são: a definição clara da responsabilidade e papel dos gestores organizacionais, a definição das relações entre os *stakeholders*, que são as partes interessadas

no desenvolvimento da organização e outros interesses relacionados aos controles e análise de resultados e a legitimação da gestão, sobretudo a alta administração (Marques, 2007).

Entre os princípios aplicados à governança no setor público estão a liderança, o compromisso, a integridade, a responsabilidade (*accountability*), a transparência e a integração (Barret, 2003).

Tabela 2: Princípios da governança pública

Princípios	Descrição
Liderança	É imprescindível que os papéis sejam definidos de forma clara, e que as responsabilidades dos cargos e posições sejam transparentes e de conhecimento público, principalmente no que se refere ao papel dos responsáveis pela gestão dos recursos, sejam financeiros ou não financeiros. No setor público, é fundamental que ocorra a interlocução com os dirigentes máximos em relação aos diversos temas, sintetizados na figura dos ministros de estado e secretários estaduais e municipais
Compromisso	Percepção de uma governança adequada está alicerçada no comprometimento dos participantes, sejam empregados, gestores e empregadores, para a mudança de comportamento e no entendimento da importância de estabelecer novos marcos de gestão organizacional, para que a organização se mostre mais eficiente. O compromisso de adotar a governança corporativa em todo o âmbito institucional requer um canal de comunicação que permita propagar a ênfase nos valores organizacionais, na conduta ética, na gestão do risco; o relacionamento com os cidadãos e os clientes e prestação de serviço de qualidade
Integridade	Honestidade, a ética e a probidade na administração dos recursos públicos. Sua eficácia depende da adequada performance dos controles internos e do padrão comportamental dos atores organizacionais. A integridade está identificada com os procedimentos operacionais, as atividades executadas pelos empregados, servidores e gestores, processos de tomada de decisão e na qualidade e credibilidade do seu relatório de performance
Responsabilidade (<i>accountability</i>)	A responsabilidade requer a compreensão clara e avaliação dos papéis além das respectivas responsabilidades dos participantes da governança, onde os Ministros, secretários estaduais e municipais, a administração da entidade e o CEO são componentes chaves para a identificação de uma responsabilidade saudável
Transparência	Corresponde à abertura, ou em outras palavras, providenciar aos interessados pelas informações pertinentes à organização (<i>stakeholders</i>) a confiança necessária no processo de tomada de decisão e nas ações de gestão organizacional. Estas ações de transparência estão pautadas nos processos de comunicação, à publicização das suas ações, além da avaliação da conduta dos gestores no trato das atividades operacionais, gerenciais e estratégicas. A transparência, além de um componente de governança, é também reconhecida como um conjunto de crenças, valores e atitudes organizacionais
Integração	Não se trata apenas de agregar os elementos que compõem a governança, mas também buscar identificar se o processo de implementação das práticas de governança ocorreu de

	modo satisfatório, observado as seguintes questões: segregação das funções da alta administração, estabelecimento de um comitê de auditoria, com membros não gestores, conselhos com parte dos membros não gestores, criação de um código de ética organizacional, código de conduto dos gestores e alta administração, além da aplicação de uma metodologia de trabalho cuja premissa seja a avaliação e gestão dos riscos nos diversos processos internos da organização
--	--

Fonte: Barret, 2003

Em que pese os diversos conceitos de governança elencados acima, ressaltamos que, para efeito de atendimento aos objetivos propostos na pesquisa, a governança analisada foi a governança pública, tendo em vista que a entidade analisada é uma entidade pública. Portanto, as observações e as conclusões obtidas ao final do trabalho remetem aos pressupostos estabelecidos para o conceito da governança pública, mesmo tendo-se em vista que grande parte dos conceitos e pressupostos estabelecidos na governança corporativa e na governança aplicada ao setor privado estão inseridas nas considerações estabelecidas para a governança pública.

2.5 Os tipos de controle: interno, externo e social

Torna-se imprescindível, principalmente para aqueles que não estão habituados aos jargões das ciências sociais aplicadas, onde estão inseridas a administração, a economia e a contabilidade, esclarecer as diversas formas em que o controle se apresenta, bem como suas principais características. Visando dirimir as dúvidas que podem existir entre os diversos tipos de controles organizacionais, apresentamos a seguir a definição e principais aspectos relativos ao controle interno, controle externo e controle social.

Anthony e Govindarajan (2002) descrevem que o controle, enquanto ferramenta econômico-contábil, dispõe de quatro elementos que atuam de forma integrada, quais sejam: a detecção, que é a capacidade de identificar situações que requeiram intervenções; a avaliação, que é a comparação dos resultados obtidos com padrões pré-estabelecidos; a execução, que é a capacidade de modificar o curso de um processo, em função da identificação de ocorrências relevantes; a comunicação, que é o processo de interligação entre os demais elementos.

Portanto, para que os controles possam atingir os objetivos propostos, torna-se fundamental que disponha destes elementos durante o processo de planejamento dos mesmos.

Ressalta-se ainda que, a despeito dos vários tipos de controle a serem abordados no referencial teórico, para fins de análise e obtenção de conclusões no presente estudo, o foco estará centrado no controle interno público ou governamental.

2.5.1 Controle interno

Em uma sociedade globalizada, em que a distância entre os países está cada vez menor acrescida de um ambiente em que as operações e processos estão cada vez mais virtuais, o volume de transações realizadas pelas empresas atingiu um nível extremamente elevado, que tornou imprescindível a adoção de mecanismos sofisticados e sistemáticos, para evitar que erros e inconsistências venham a acarretar perdas e prejuízos às organizações e consequentemente aos seus acionistas e investidores. Estes mecanismos que auxiliam a mitigar a ocorrência de erros, além de prevenir potenciais riscos futuros são denominados de controles internos.

Mesmo quando tratamos de empresas de menor porte, ainda assim é impensável que se renuncie a instrumentos de prevenção e detecção de riscos, mesmo sabendo que a implantação de tais ferramentas requer o investimento de recursos financeiros e humanos. No âmbito das instituições governamentais, o trato com a coisa pública carece dos mesmos procedimentos de controle e mitigação de riscos, os quais estão sujeitas as instituições de direito privado, visto que, além da existência de instituições de controle interno e externo, existe o controle social e o dever de prestar contas aos quais estão sujeitos os gestores públicos. Além do objetivo preponderante dos controles internos, que é o de minimizar os impactos dos erros nos processos operacionais e atuar como uma forma de prevenção, os controles internos funcionam como um elemento auxiliar no processo de tomada de decisões, dando maior segurança aos tomadores de decisão (Almeida, 2012)

De forma mais detalhada, os controles internos têm a prerrogativa de verificar o grau de confiabilidade das demonstrações financeiras, auxiliar o processo de assertividade dos processos operacionais, auxiliar a alta administração quanto a adesão às políticas estratégicas traçadas pela administração (Attie, 2011)

O controle interno se aplica a todos os níveis da estrutura organizacional, agindo não apenas sobre os processos operacionais, aqueles ligados à atividade-fim, devendo ser expandido a todas as áreas da empresa, envolvendo também as atividades-meio, ainda que não executadas diretamente pela empresa (terceirização). A abrangência do controle interno envolve não apenas os bens, equipamentos, estoques, mas também as relações comerciais como as compras, as vendas, as prestações de serviço, como também os recursos humanos e as transações com itens intangíveis (Paixão *et al*, 2019).

Segundo D'Ávila e Oliveira (2002), os procedimentos relacionados aos controles internos podem ser classificados em 4 (quatro) grupos, em função do objetivo: (i) controles

internos operacionais; (ii) controles internos financeiros; (iii) controles internos normativos; (iv) controles internos de proteção de ativos.

Tabela 3: Tipos de controles internos

Tipo	Descrição
Operacional	Voltados à atividade-fim da empresa, não apenas as de natureza industrial, mas também as comerciais e industriais. Envolvem não apenas aspectos de controle monetário, mas principalmente controles de natureza não monetária, como os processos de fabricação, apropriação dos custos, apuração de desperdícios e perdas, avaliação de tempos e movimentos e a gestão de pessoas
Financeiro	Ligados à gestão da tesouraria, aos procedimentos que asseguram a adequada administração das contas a receber, das contas a pagar, do controle do fluxo de caixa e da gestão dos investimentos
Normativo	Avaliam o correto cumprimento de leis e regulamentos aos quais a empresa está obrigada a respeitar. Nesta abordagem, encontram listadas também as atenções requeridas para o cumprimento de obrigações estabelecidas pelas agências reguladoras
Proteção de ativos	Correspondem às ferramentas utilizadas para verificar a salvaguarda de ativos, acondicionamento de produtos, controle de qualidade, monitoramento de validade dos produtos, ferramentas inibidoras de roubos

Fonte: D'Ávila e Oliveira (2002)

Ao longo das duas últimas décadas, normativos específicos e padrões de avaliação foram estabelecidos, em âmbito internacional, a fim de fortalecer e auxiliar as organizações na implantação de artefatos de controle interno.

Destaca-se nesta linha o documento elaborado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO no ano de 1992, atualizado posteriormente em 2004, denominado *Internal Control - integrated framework* (COSO-IC ou COSO I) e na sua atualização foi chamado de *Enterprise Risk Management - integrated framework* (COSO-ERM ou COSO II). Estes documentos estabeleceram um parâmetro para a implantação e avaliação de artefatos de controles internos. A metodologia COSO buscou trazer ao ambiente organizacional a análise baseada em riscos. A matriz de avaliação do COSO I, também denominada de “Cubo COSO” estabelece as dimensões do ambiente de controle, da análise dos riscos, das atividades de controle, do processo de informação e comunicação e do sistema de monitoramento. Estas dimensões são atingidas por meio das atividades realizadas, dos relatórios emitidos e dos programas de conformidade. A avaliação é estabelecida em 4 (quatro)

níveis: nas Unidades de Negócio, nas Subsidiárias, nas Divisões ou Departamentos e no nível geral da Organização (COSO, 2007).

No COSO II, as variáveis foram adaptadas e estendidas em relação ao COSO I. Os componentes neste modelo foram estabelecidos no ambiente interno, na fixação dos objetivos organizacionais, na identificação dos eventos, avaliação dos riscos, a resposta aos riscos, além de elementos constantes no COSO I, as atividades de controle, do processo de informação e comunicação e do sistema de monitoramento. As dimensões foram determinadas como sendo o tático ou estratégico, o operacional, a comunicação e a conformidade. Quanto aos níveis, foram mantidos os mesmos estabelecidos no primeiro modelo: nas Unidades de Negócio, nas Subsidiárias, nas Divisões ou Departamentos e no nível geral da Organização.

Em termos normativos, a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) criada pelo Congresso Americano em 2002 estabeleceu um novo patamar em relação ao papel e a responsabilidade da alta administração, não apenas como um órgão que determina as estratégias de negócios e responde pela gestão organizacional, mas também é parte do processo de avaliação quanto à eficácia dos controles internos e identificação dos riscos, além de assegurar a responsabilidade dos gestores quanto à qualidade e confiabilidade das informações fornecidas pelas empresas (Souza e Figueiredo, 2008).

Silva Jr (2000) ressalta que, além da preocupação original da função dos controles internos, que é a de proteger a integridade dos ativos, as ferramentas de controles internos procuram na atualidade garantir a integridade e a adequação dos registros contábeis. Esta perspectiva encontra-se alinhada com a visão atual da contabilidade, na qual ela possui finalidades informacionais para com o público externo (proprietários, acionistas, governo, clientes e fornecedores), com o público interno (administração, gestores e colaboradores) e mais, a contabilidade deve se propor a coletar informações de forma corretas, completas e acuradas sobre todas as operações, direitos e obrigações das empresas.

Um dos pilares organizacionais para fins de aprimorar a confiabilidade na gestão das organizações, quer se trate do ponto de vista operacional, quer do ponto de vista financeiro, é a adoção de ferramentas de controles internos. O conceito de controles internos é muito amplo, conforme ressaltado acima, tendo em vista poder ser aplicado a controles de ordem operacional, administrativo ou financeiro. Podem ser compreendidos como sendo o conjunto de procedimentos de uma organização para fins de salvaguarda do seu patrimônio ou melhorar a sua eficiência operacional (Migliavacca, 2004).

A contabilidade gerencial apresenta-se como um conjunto de rotinas e práticas organizacionais institucionalizadas. É influenciada por hábitos, rotinas e regras. Os hábitos são

definidos como sendo cargas ou disposições pessoais trazidas na bagagem do indivíduo, enquanto as regras são parametrizações definidas pela organização, e as rotinas são dizem respeito à colocação em prática das rotinas definidas, mediante a formalização de procedimentos (Burns & Scapens 2000).

As modificações no processo de institucionalização da contabilidade gerencial podem ser classificadas da seguinte forma: (i) mudanças formais x informais; (ii) mudanças revolucionárias x evolucionárias; (iii) mudanças progressivas x regressivas.

As mudanças formais e informais estão relacionadas com o modo como as modificações são implementadas, sendo que a formal é geralmente baseada em documentos expressos, enquanto as mudanças informais estão diretamente relacionadas com as características tácitas e vão se delineando ao longo do tempo.

Os processos de modificação em termos revolucionários se caracterizam por ocorrerem de forma radical, com mudanças substanciais nas regras e procedimentos, enquanto a evolucionária é um processo menos traumático pois vai ocorrendo de forma contínua e escalonada.

Os processos de mudança em termos progressivo e regressivo estão relacionados ao comportamento dos indivíduos, pautados de forma cerimonial e instrumental. O cerimonial surge a partir de um sistema de valores que estabelece a diferença entre os indivíduos e preserva a estrutura de poder já em voga. O comportamento instrumental privilegia o sistema de valores pautados na adoção de conhecimento e tecnologia, aplicáveis para a melhoria dos relacionamentos.

A mudança regressiva ocorre a partir da substituição do comportamento instrumental pelo cerimonial, enquanto a mudança progressiva apregoa o uso do comportamento instrumental em detrimento ao cerimonial (Burns & Scapens 2000).

A resistência na implementação de mudanças pode ocorrer por diversos fatores, destacados por Burns e Scapens (2000), da seguinte forma: (i) conflitos de interesse, (ii) falta de competência (experiência e conhecimento), (iii) apego às formas tradicionais de pensar e agir.

Perez Jr. (2012) relata que os controles internos podem ser apresentados em aspectos de natureza contábil ou administrativa e que os mesmos podem ser classificados como preventivos ou detectivos em função dos objetivos para os quais se propõem ou em função da materialidade ou relevância daquilo que se quer controlar.

Ribeiro (2012) elenca em seu estudo um conjunto de controles internos que podem ser tomados como modelo para avaliar a eficiência de uma organização do terceiro setor. São eles:

(i) controle dos estoques, (ii) controle do ativo imobilizado, (iii) controle das contas a pagar, (iv) controle das contas a receber, (v) processos de conciliação contábil, (vi) controle orçamentário, (vii) acompanhamento do fluxo de caixa, (viii) aplicação de técnicas de análise de investimentos análise de demonstrações contábeis, (ix) controle dos aspectos tributários.

2.5.2 Controle externo

A Constituição Federal de 1988 institui diversos tipos de controle na administração pública, entre os quais destaca-se o controle externo, que teve a sua abrangência ampliada, quando comparada às Cartas que a antecederam. Ferraz (1992) descreve o controle externo como sendo aquele que é exercido pelo poder legislativo, mais especificamente estando a cargo dos Tribunais de Contas. Destaca ainda que o âmbito de sua atuação não se restringe apenas ao princípio da legalidade, mas também a legitimidade e a economicidade no trato dos recursos públicos.

Apesar da execução operacional do controle externo estar a cargo do TCU, importante ressaltar que o titular do mesmo é o Poder Legislativo, nas esferas federal, estadual e municipal. Contudo, em que pese a delegação da competência operacional ser dirigida ao TCU pelo Poder Legislativo, não recai nesta relação estabelecer qualquer tipo de restrição à atividade do Tribunal de Contas pela Casa Legislativa, não existindo qualquer impedimento à autonomia do TCU em realizar os procedimentos técnicos que a atividade

Guerra (2003) conceitua o controle externo como uma atividade que se realiza por um órgão que não pertence à estrutura organizacional daquele que é controlado. Na administração pública brasileira não apenas os Tribunais de Contas exercem este papel, mas também o Ministério Público e o Poder Legislativo, nas três esferas de poder – federal, estadual e municipal.

Importante destacar que o Tribunal de Contas é um órgão antigo na sociedade brasileira, aparecendo como uma unidade de controle externo previsto na segunda Constituição Federal, de 1891, tendo as suas atribuições apresentadas em todas as Cartas Magnas subsequentes.

A Constituição de 1988 veio a fortalecer o papel dos Tribunais de Contas, estabelecendo as prerrogativas de apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo poder público (Pítsica, 2011).

Ribeiro Filho *et al* (2008) ressaltam que o controle interno, em função da sua estrutura organizacional, independência e objetivos, quais sejam a avaliação de funções e programas que utilizam recursos públicos, se assemelha à forma de atuação da auditoria externa. Inclusive as técnicas de auditoria adotadas, os procedimentos aplicados nos testes de conformidade, os programas de auditoria planejados e executados, a formalização das evidências obtidas, via papéis de trabalho adotam postula similar aos praticados pelos auditores independentes ou externos.

Tanto o controle externo quanto o controle social passam a ter uma posição de relevância em sua atuação, a partir da mudança na forma de atuação da administração pública, passando de uma postura burocrática para uma postura gerencial. A administração burocrática surgida com o estado liberal, busca o combate à corrupção, tendo por base a profissionalização das funções públicas, a legalidade e o formalismo na condução da gestão pública, a hierarquia e a impessoalidade no trato da coisa pública. A administração pública com enfoque gerencial, surgida em um estágio mais recente, se apresenta com a finalidade da melhoria na eficiência, da redução de custos, da melhoria da qualidade, conforme destaca Ribas Júnior (2003).

A Constituição Federal de 1988 estabelece, em seu art. 70 as bases para a atuação do controle externo no âmbito da administração pública:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Portanto, em termos legais, encontra-se fundamentado o papel dos organismos que executam o controle externo, sendo definidos os objetos a serem avaliados nos processos de auditoria dos Tribunais de Contas, as informações contábeis produzidas pelas entidades que compõem a administração pública federal, bem como as respectivas execuções orçamentárias, suas posições patrimoniais e suas atividades operacionais.

Ribeiro Filho *et al* (2008) ressalta que, apesar dos papéis e atores serem bem definidos no que se refere aos controles interno e externo, o segundo depende do primeiro em termos de efetividade, mais especificamente no que diz respeito aos controles gerenciais, em que os mesmos devem ser estabelecidos com a finalidade de permitir aos gestores dos recursos públicos dispor de elementos que os auxilie na tomada de decisões. Conforme destaca Ferraz (1992), ao longo dos anos, os Tribunais de Contas foram aumentando o seu papel na análise

das contas públicas e deixou de ser um mero auxiliar do Poder Legislativo, atuando em situação em que as várias esferas do poder público tiveram que cessar a condução de atividades e operações, por ser entendido pela Corte de Contas que a atuação feria princípios constitucionais.

Ainda em relação aos agentes do controle externo, conforme dispõem Ribeiro Filho *et al* (2008), atualmente há uma discussão se cabe apenas aos Tribunais de Contas o papel do controle externo ou se adicionalmente compete também à CGU papel de auxiliar na execução do controle externo. Em função da atuação básica, disposta inclusive em sua nomenclatura – controladoria – há uma percepção de que a CGU está mais voltada a atuação como controle interno. Quando observado o disposto no art. 17 da Lei nº. 10.683, de 28 de maio de 2003, que trata sobre o papel da CGU, verifica-se que:

compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições, quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, às atividades de ouvidoria-geral e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da Administração Pública Federal.

Observa-se aí uma abordagem que remete ao controle interno. Contudo, ao avaliar as atribuições práticas e que se apresentam dispostas no sítio eletrônico da CGU e levando-se em consideração que as estruturas da administração direta e indireta dispõem internamente de unidades de controladoria e de auditoria interna, pode-se questionar se o papel da CGU não estaria mais diretamente relacionado a ser uma estrutura de apoio aos Tribunais de Contas, que atua como controle externo, do que ser uma estrutura especificamente voltada ao controle interno.

O controle externo traz entre seus principais objetivos a análise das prestações de contas dos diversos entes da administração direta e indireta, fora do âmbito na qual o fiscalizado está inserido, conforme observa Chaves (2007).

Em que pese a atuação do TCU como organismo responsável pelo controle externo estar diretamente associada ao Poder Executivo, Baldo (2018) informa que o avanço da democracia e o fortalecimento das estruturas de poder trouxeram ao TCU e demais Tribunais de Contas uma atuação mais extensiva, se colocando a serviço do controle externo das políticas públicas não apenas na esfera do poder executivo, mas sendo um órgão auxiliar às demais esferas de poder, contribuído para o princípio da separação de poderes, que garante a manutenção do estado democrático de direito. Percebe-se aqui a importância e a magnitude do

órgão de controle externo como um elemento deveras importante para a manutenção da estabilidade e harmonia entre os poderes executivo, legislativo e judiciário.

Fernandes (2005) conceitua o controle externo como sendo o conjunto de práticas de controle executados por uma estrutura organizacional que dispõe de procedimentos, atividades e recursos próprios, não integrados na estrutura controlada, visando fiscalização, verificação e correção de atos.

Carneiro (2012) destaca que o fortalecimento da democracia por meio da abordagem do controle externo que corresponde à fiscalização dos contratos administrativos, estabelecidos pelos órgãos da Administração Direta, Indireta, pelos 3 (três) Poderes da União, dos Estados e Municípios, destacando-se que sobre as contratações estabelecidas entre os entes públicos e demais entidades privadas ou mesmo públicas residem geralmente grande soma de recursos públicos, o que requer, pela materialidade financeira inserida, um maior nível de controle externo para dirimir riscos de desvios e de erros.

Baldo (2018) acrescenta que contribui de forma adicional ao processo democrático a concretização das políticas públicas é uma das características do controle externo, na medida em que reforça o compromisso dos agentes públicos no cumprimento destas políticas, de forma econômica e eficiente.

Lopes *et al.* (2018) destacam que o controle externo atua como um mecanismo que fortalece o *accountability*, contribui para o aumento da transparência e para o controle das atividades executadas pelos entes públicos em função do seu objetivo básico que é o controle dos gastos públicos e o combate à corrupção.

Contudo, não apenas os contratos estabelecidos entre os entes públicos e demais entidades públicas e privadas devem ser apreciados pelos organismos de controles externos, mas também os demais arranjos que fundamentam as relações entre as partes tais como convênios, acordos, ajustes ou outros instrumentos similares (Carneiro, 2012).

É comum ocorrerem dúvidas em relação ao papel a cargo dos Tribunais de Contas e as unidades de Controladoria, muitas vezes confundindo-se as funções de cada tipo de organismo. Lima (2007) elenca as principais diferenças entre os Tribunais de Contas e as Controladorias, as quais estão resumidas no seguinte quadro:

Tabela 4 - Diferenças entre as Controladorias e as Cortes de Contas

Controladorias	Tribunais de Contas
Decisões monocráticas	Decisões colegiadas
Recomendações sem caráter coercitivo	Poder sancionatório

Mandatos dos titulares	Mandatos ou Vitaliciedade dos Membros
Função Fiscalizadora	Função Fiscalizadora e jurisdicional

Fonte: (Lima, 2007, p. 11)

Entre as diferenças apontadas na Tabela 4a principal reside no poder que o TCU e demais Tribunais de Contas possuem em relação aos apontamentos e achados obtidos por conta da atuação na análise das contas públicas e das respectivas ações dos entes públicos, sendo-lhes imputados a autorização para aplicação de multas por atuação incorreta ante as leis que regem a administração pública. Enquanto a atuação das Controladorias se restringe a apontar as inconsistências, estabelecendo recomendações a serem adotadas, sem, contudo, dispor do mesmo poder coercitivo que dispõem os Tribunais de Contas, à estas Cortes de Contas, é reportada uma força maior para que se façam cumprir as determinações onde são estabelecidas sanções e multas aos gestores envolvidos em processos de ineficiência ou uso indevido de recursos ou mesmo em atividades que incorrerão em lesão ao patrimônio público.

2.5.3 Controle social

O termo controle social é entendido, como discorrem Bravo e Correia (2012), como um controle da sociedade civil organizada sobre as ações do poder público, mais especificamente no campo das políticas sociais. Esta atuação ganhou maior relevância a partir da retomada do processo democrático brasileiro, em meados dos anos de 1980. O uso da expressão com esta conotação decorre da busca pela transparência dos atos do poder público em um período em que o Estado se apresentava de forma autoritária, em função da ditadura militar.

Um dos marcos desta forma de atuação da sociedade, acompanhando e exercendo a sua atuação cidadã foi a necessidade da participação social na área da saúde, mais especificamente na questão da privatização dos serviços de saúde, no movimento conhecido como Movimento da Reforma Sanitária (Machado, 1986).

Conforme destacam Bravo e Correia (2012), participaram deste Movimento diversas entidades da sociedade civil organizada, ligadas à área da saúde, contribuindo com suas

argumentações e posicionamentos, para a definição de políticas públicas aplicadas à saúde, mais especificamente a estruturação dos planos de saúde, a atuação do sistema público de saúde e o papel dos conselhos locais (municipais) de saúde. Esta atuação desencadeou o processo de descentralização e estabelecimento das bases do Sistema Nacional de Saúde, estabelecido pela Constituição Federal de 1988.

Compreende-se o controle social como sendo o exercício pelos cidadãos, de forma democrática, dos seus direitos de observação, análise e fiscalização da atuação dos entes públicos a fim de verificar se os objetivos estabelecidos pelos órgãos da administração direta e indireta são alcançados com eficiência, efetividade e legalidade (Ribeiro Filho *et al* , 2008).

O papel do cidadão nos dias atuais torna-se cada vez mais atuante em relação ao controle social em função da organização social destes cidadãos em entidades do terceiro setor que fiscalizam os gastos públicos, bem como o uso da internet como ferramenta de análise dos aspectos que envolvem a transparência e prestação de contas do gestor público, trazendo maior anseio por velocidade e tempestividade na busca pelas informações que são de obrigação da gestão pública, sendo um elemento que busca inibir ações e práticas que possam estar revestidas de irregularidades (Santos & Cardoso, 2001).

O controle social se apresenta como uma evolução no sistema constitucional de controle da administração pública, aprimorado pela Constituição de 1988. Este controle, a cargo da sociedade, pode-se estabelecer e fazer-se atuante com a intermediação do Poder Judiciário, bem como também por meio de ações diretas de constitucionalidade e de inconstitucionalidade (Ferraz, 1992). A Carta Magna de 1988 dispõe em seu art. 74, § 2 os atores sociais que podem exercer o controle social: todo e qualquer cidadão, partidos políticos, associações ou sindicatos, sendo estes estabelecidos como partes legítimas para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o TCU (Leite, 2010).

Dentre os temas observados pela sociedade, adotando o papel de controle social encontram-se: o combate ao desvio de recursos, à corrupção, a melhoria na aplicação de recursos, a melhoria das condições de vida, a responsabilidade de gestores por atos praticados enquanto gestores públicos e as omissões porventura identificadas nos atos destes mesmos gestores. Para o cumprimento deste papel, a sociedade tem feito uso de observatórios, em que participam cidadãos, empresas e organismos públicos, propiciando um maior engajamento da sociedade (Schommer, Nunes, & Moraes, 2012). O tema do combate à corrupção é uma das principais vertentes observadas pelo controle social já que estas práticas lesivas impactam negativamente na sociedade tendo em vista que os recursos públicos, que já são escassos para atender a um país de dimensões continentais como o Brasil não são suficientes para atender a

demanda nacional e ainda assim demonstram um verdadeiro desperdício de recursos. Portanto, a identificação e eliminação destas práticas atende às demandas da sociedade, otimizando o cumprimento da vontade popular (Andrade, 2002).

O controle se apresenta de diversas formas e sobre vários aspectos, sendo que a sua forma básica se apresenta de 3 formas: controle hierárquico ou administrativo, o controle econômico e o controle democrático ou social. O hierárquico é exercido nas organizações, sejam elas públicas ou privadas. O controle econômico é realizado pela própria regulação do mercado. Enquanto o controle social é exercido por meios políticos, sobre as organizações e os cidadãos (Pereira, 1998).

A transparência é outro aspecto ressaltado pela adoção das práticas de controle social, e quando ambas atuam em conjunto, auxiliam o processo de combate à corrupção, conforme ressaltam Rausch e Soares (2010).

Quando se aborda o tema transparência, geralmente ele é associado a recursos financeiros, a gastos, a arrecadação. Contudo, os recursos públicos são também humanos e de natureza material ou mesmo intangível, como os direitos de exploração e concessão. E todos eles, seja da natureza em que se apresentem, devem guardar os mesmos princípios de transparência das contas públicas, que se encontram respaldados na Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, também denominada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) (Rausch & Soares, 2010).

Assim como os controles interno e externo fazem uso de procedimentos específicos e técnicas de auditoria para instrumentalizar a sua atuação, para o controle social os principais meios de seu exercício decorrem do uso da imprensa, dos meios de comunicação além da participação direta do cidadão nos sistemas de controle social, incluindo a ouvidoria e os canais públicos oficiais de denúncia (Ribeiro Filho *et al.*, 2008).

A *accountability*, ou seja, o dever de prestar contas por parte dos representantes da sociedade é uma atividade esperada por todos os cidadãos e esta atitude não se restringe apenas a divulgar a execução orçamentária ou dar ampla publicidade aos processos licitatórios (Slomski, 2003).

A atuação da população exercendo o controle social é facilitada pelas prerrogativas estabelecidas pela LRF, que define as informações e relatórios que devem ser publicizados, fazendo uso das audiências populares para apresentação das prestações de contas e definição das peças a serem elencadas no planejamento das políticas públicas. A LRF estabelece que a forma de divulgação e comunicação das ações da gestão pública se dá por meio de jornais, periódicos, diário oficial, mural público. Contudo diante da evolução tecnológica e propagação

dos recursos tecnológicos, a internet se apresenta como um dos principais recursos para prestação de contas (Rausch & Soares, 2010).

2.6 Auditoria Interna

A auditoria interna como forma de atuação profissional passou por modificações ao longo do tempo. Inicialmente focada na avaliação de demonstrações contábeis e seus processos de formação e contabilização, passou a adotar, em meados do século passado, outra abordagem, focando suas avaliações os controles internos das organizações, e ocupando-se da análise do ambiente organizacional.

A auditoria interna é definida pelo organismo internacional que congrega os auditores internos, *Institute of Internal Auditors* (IIA), como sendo uma atividade de caráter independente e consultiva que efetua avaliações sistemáticas de avaliação dos riscos, controles internos e da governança organizacional, buscando a melhoria organizacional (IIA 2008). O surgimento da auditoria interna possui estreito relacionamento com a Teoria da Agência. A partir dos pressupostos desta teoria, os procedimentos usuais da auditoria interna, que são os exames, as avaliações, as verificações, as constatações e as recomendações existem em função de uma relação na qual existe um principal, que transfere a outro, um agente, a responsabilidade pela execução de uma determinada tarefa (Aquino *et al*, 2018).

Lélis e Pinheiro (2012) destacam a auditoria interna como uma ferramenta, capaz de monitorar as ações do agente ou gestor para fins de prestação de contas ao principal, o detentor do investimento, sócio ou proprietário, através da sua metodologia de atuação. Contudo, ressaltam os autores que as novas determinações exaradas pelo IIA a partir de 2009 revelam que a auditoria interna acaba sendo uma ferramenta voltadas ao interesse do principal e não do agente. O foco de atuação da auditoria interna como departamento voltado à análise dos riscos e avaliação dos controles internos é corroborado por estudos realizados por Barros (2007), Dias (2006) e Silveira (2004), sendo que o objetivo principal acarreta no aumento do grau de confiança na governança corporativa, o que reforça a ideia central do presente estudo, que é o de descrever como a atuação da auditoria interna, mais especificamente no âmbito das Instituições Federais de Ensino Superior auxilia estas organizações no processo de condução da governança pública.

Segundo Almeida (2012), a auditoria interna se apresenta como uma variante da auditoria externa, surgida a partir da identificação por parte das organizações de que a avaliação dos seus procedimentos e normas, em face do volume de atividades, não poderia ser avaliado

adequadamente e de modo mais aprofundado pelos auditores externos, o que requereria a adoção de profissionais específicos para estas análises. Entre os seus objetivos, destacam-se a avaliação da eficácia e eficiência dos processos internos (Attie, 2011), a investigação documental com a finalidade de verificar os registros contábeis e operacionais (Franco e Marra, 2001), além de atuar como uma estrutura de apoio e consultiva, na identificação de situações de não conformidade, recomendando soluções específicas, visando a minimização de erros e mitigando riscos (Attie, 2007).

Pode ainda a auditoria interna atuar como órgão de assessoramento à alta gestão, tratando de questões estratégicas e assuntos relativos à alta administração, incluindo impactos em temas de grande relevância (Silva e Machado, 2018). Entre os principais objetivos da auditoria interna destacados por Attie (2007) estão: verificar a idoneidade das informações de natureza financeira e operacional, analisar a integridade e confiabilidade dos sistemas utilizados pela empresa e dos relatórios por ela emitidos, avaliar se os recursos estão sendo aplicados de forma eficaz, gerando economia à organização, analisar o grau de respeitabilidade aos planejamentos estabelecidos, apresentar opinião onde sejam apresentadas as recomendações necessárias para a melhoria dos processos e minimização quanto à exposição de riscos.

A adoção de um departamento exclusivo de auditoria interna já é por si só, um mecanismo de controle interno, conforme destaca Crepaldi (2013, p.41):

É executada por um profissional ligado à empresa, ou por uma seção própria para tal fim, sempre em linha de dependência da direção empresarial. O auditor interno é a pessoa de confiança dos dirigentes, está vinculado à empresa por contrato trabalhista continuando e sua intervenção é permanente. Sua área de atuação envolve todas as atividades da empresa, predominam a verificação constante dos controles internos, a manipulação de valores e a execução de rotinas administrativas

A configuração da atuação do departamento de auditoria interna como um uma unidade de assessoramento e diretamente vinculada à alta administração, demonstra a relevância do setor para a gestão dos riscos nas organizações, fazendo com que um determinado setor específico esteja em constante avaliação dos perigos institucionais aos quais uma entidade está exposta. É uma unidade que está sempre pensando nos riscos (Attie, 2007).

Contudo, a atuação da auditoria interna não se restringe ao processo de análise com vistas a identificação de fraudes e erros, tornando-se uma atividade meramente polícial e fiscalizatória. As auditorias internas atuam em outras abordagens organizacionais, auxiliando na melhoria do processo de tomada de decisão e avaliação do desempenho operacional, à medida que utiliza técnicas de auditoria específicas para avaliação de indicadores de performance, não se limitando apenas à avalia-los, mas em determinadas oportunidades, por

meio das recomendações às áreas auditadas, sugere a adoção de indicadores de desempenho, baseando-se na sua expertise em trabalhos de auditoria anteriores, em que já obteve contato com processos e controles internos implementados em outras unidades auditadas.

No âmbito da administração pública, a auditoria interna tem como pressuposto básico auxiliar a administração a fim assegurar que a organização está funcionando conforme o planejado e o esperado, já que é praticamente impossível ao administrador estar em todos os locais e exercer todas as atividades de revisão e avaliação dos diversos departamentos e setores que compõem uma organização pública (Marçola, 2011). A *International Federation of Accountants* (IFAC) atribui à auditoria o papel de mediadora no que se refere ao cumprimento das competências e responsabilidades nas esferas legislativa e executiva do poder público, já que a primeira tem a função de autorizar o financiamento dos recursos pela máquina estatal e o segundo, dispõe da prerrogativa de utilizar os recursos públicos de forma eficiente, por meio do planejamento, da direção e controle das operações sob a responsabilidade do ente público. Esta percepção é de fundamental importância para justificar a necessidade de adoção de um departamento de auditoria interna em todas as esferas do poder público, quer seja no executivo, no legislativo e mesmo no judiciário, auxiliando inclusive na minimização dos riscos advindos do conflito de interesses.

Com o passar dos anos e com o consequente desenvolvimento dos departamentos de auditoria interna, a percepção das áreas auditadas em relação aos auditores internos passou da desconfiança e do receio de uma unidade de “caça às bruxas” para percebê-las como unidades parceiras, imbuídas do mesmo objetivo, que é o de melhorar a eficiência da gestão, minimizar a ocorrência de fraudes e de erros que impactem as demonstrações contábeis e a imagem organizacional e possam atuar como uma equipe que propõe soluções para melhorar o desempenho organizacional.

Vasconcelos e Pereira (2004) descrevem um quadro evolutivo da atividade da auditoria interna, dividida em 3 cortes temporais: antes do século XIX, onde o foco encontrava-se na busca pelos erros e fraudes, cuja ênfase da atividade estava pautada em uma abordagem mais investigativa e policalesca. Já no século XIX, a atuação esteve concentrada nas informações contábil-financeiras, cuja base de avaliação foram os balanços patrimoniais e a ênfase de sua atuação estava pautada no esclarecimento quanto ao cumprimento das formalidades e normas relativas à apresentação das demonstrações contábeis. A partir do final do século XX, mais especificamente a partir da década de 1990, a abordagem da auditoria interna foi modificada, adotando uma postura mais abrangente, avaliando a organização como um todo, não se limitando a realizar auditoria apenas nas informações econômico-financeiras,

bem como passou a avaliar os processos e atividades da empresa, com a atuação mais próxima à gestão, apoiando-a gerencialmente e aplicando procedimentos de auditoria voltados para a área da qualidade, dos recursos humanos, dos processos operacionais, dos sistemas informatizados e recentemente inserindo a auditoria ambiental como uma de suas vertentes de avaliação, realizando testes de auditoria a fim de verificar o impacto ambiental nas relações organizacionais. Esta abordagem mais ampla do processo de auditoria é conhecida como auditoria integral.

A atividade do auditor interno é revestida de um alto grau de *stress*, por conta da responsabilidade das informações prestadas, pela posição de destaque e exposição, perante os demais departamentos da organização, além de não conseguir dissociar-se da visão investigativa e policialesca, que os demais empregados da organização atribuem ao profissional neste papel. Diante disso, é necessário que o auditor interno disponha de um perfil capacitado para lidar com estas situações, em que, por diversas situações, os auditores se deparam com climas pouco amistosos no ambiente de trabalho. Para lidar com isso, é fundamental que o auditor tenha a estabilidade emocional necessária para lidar com as situações de enfrentamento, quer sejam em entrevistas, quer sejam em abordagens de inspeção, ou mesmo quando da solicitação de documentos para obtenção das evidências de auditoria. A humildade é outra característica desejável ao perfil do auditor; reconhecendo que mesmo o seu amplo conhecimento não significa que em todas as situações ele saberá mais sobre determinado assunto do que outros trabalhadores da organização, que lidam com determinadas tarefas de modo mais intenso em seu dia-a-dia (Arruda, 2018).

É importante também não realizar pré-julgamento ou incriminar as pessoas sob auditoria, pois a mesma tem por objetivo prevenir, evitar erros e incorreções, não possuindo um caráter acusador, nem atribuindo questões pessoais ou de julgamento pré-conceitual, antes de que sejam obtidas as evidências necessárias para a conclusão de um erro ou falha identificado (Guariente, 2008).

Quanto à forma de atuação, o foco deverá estar centrado nas formas e procedimentos relativos ao processo operacional, e não especificamente nas pessoas. A característica que permeia a atividade de auditoria é a investigação e consequente busca pelas evidências que coadunam a situação de não conformidade identificada. Exceto em situações muito particulares que envolvem fraudes e conluíus corporativos, o trabalho da auditoria não deve se pautar pela busca de culpados. As falhas identificadas são processuais e devem se dirigir aos departamentos e equipes de modo geral, e não de forma individual (Vasconcelos & Pereira, 2004). O auditor, quando da realização das suas atividades, deverá evitar a formação de juízo de valor, bem como

atentar-se ao risco de se omitir ocasionando a alteração dos resultados quanto às constatações apuradas (Crepaldi, 2013).

Outro atributo a ser pontuado na atuação do auditor é que o mesmo tenha a pré-disposição e a paciência em ouvir o auditado, coletando as informações necessárias que lhe permita concluir os apontamentos de forma correta e independente. As informações obtidas por meio de entrevistas é um dos procedimentos de auditoria mais fortes e encorajados pelas normas internacionais de auditoria (Silva & Machado, 2018).

A criatividade e a visão analítica no trato das informações também se apresentam como atributos destacados na qualidade dos auditores internos, como forma de detectar possíveis variações ou distorções que fogem ao comportamento normal dos procedimentos operacionais e não operacionais (Farias, Schulz, Bellato & Alberton, 2012).

Contudo, o atributo que certamente distingue a atuação do auditor interno em relação aos demais empregados e prestadores de serviço decorre do caráter de independência em termos de postura ante os demais profissionais e as situações de não conformidade que são identificadas. Para que o auditor possa cumprir as suas atividades com o zelo esperado, esta característica deverá estar implícita na sua forma de atuar. Inclusive em termos estruturais no que se refere ao organograma, a unidade de auditoria interna deverá ter uma posição de assessoria, não estando subordinada a nenhuma diretoria, setor, unidade, mas sim deverá se reportar diretamente ao conselho superior ou organismo equivalente (Lelis & Pinheiro, 2012).

A visão quanto à função da auditoria interna ainda é cerca de certa desconfiança e temor por parte dos demais setores, pois é geralmente associada à função de apontar as inconsistências, os erros e reportá-las à alta administração. Encarar a atividade da auditoria interna por esta ótica rasa atrapalha a busca da organização por melhorias na sua eficácia (Vasconcelos & Pereira, 2004).

Outra abordagem associada ao trabalho do auditor interno, bastante difundida entre as organizações, porém distorcida, é que o trabalho da auditoria, mais especificamente a auditoria interna é voltada para a identificação de fraudes, ou seja, o auditor interno é um caçador de fraudes. Para Vasconcelos e Pereira (2004), a descoberta da fraude não é a solução, mas, sim, a evidência de um problema ainda não-resolvido. A partir da evidenciação da ocorrência de uma situação de fraude, o auditor procede a exames mais detalhados a fim de verificar se já existiam controles internos prévios para detectar o problema, e o motivo pelo qual não ocorreu a identificação. Ou, se não existiam controles internos prévio, são realizadas diligências a fim de poder mensurar qual o impacto das fraudes nas finanças da organização.

Indo além das atividades básicas identificadas como a base da auditoria interna que são a avaliação dos controles internos e a análise das informações contábeis, há um rol de procedimentos que estão a cargo do departamento de auditoria interna: (i) Avaliação de desvios comportamentais das transações, por meio de técnicas de revisão analítica, (ii) Análise das relações de causa e efeito das deficiências da entidade, (iii) Estabelecimento de ações de natureza reguladora, (iv) Como uma unidade de assessoria, auxiliar a gestão estratégica no processo de tomada de decisões, (v) Auxiliar o processo de empoderamento das lideranças organizacionais junto a organismos fiscalizatórios e regulatórios, (vi) Auxiliar a melhoria da qualidade dos processos, por meio de sugestões de implantação de novas rotinas e procedimentos de controle interno, (vii) Auxiliar na melhoria dos índices de desempenho, por meio de auditorias específicas nos indicadores organizacionais, (viii) Verificar a consonância entre as práticas organizacionais e os instrumentos normativos da entidade, com a finalidade de assegurar um desempenho satisfatório e em conformidade com a filosofia da empresa, (ix) Apresentar ações preventivas e corretivas, além da sugestão de políticas e regulamentos internos visando a melhoria dos processos e a minimização dos riscos, (x) Auxiliar o processo de criação de valor e manutenção dos padrões de qualidade, (xi) Averiguar se os instrumentos de controle interno existentes na empresa são adequados, extensivos à toda organização e são úteis.

A auditoria interna, sendo um órgão de assessoramento, presta-se a auxiliar o *board* a alcançar os objetivos estabelecidos nos planejamentos estratégicos da organização. Geralmente, a sua estrutura é composta por empregados da organização, que exercem o papel de supervisão, avaliação e melhoria dos processos gerenciais e na prevenção de riscos, além de assegurar maior segurança nas informações (Attie, 2007).

Além das diversas atuações elencadas acima, cabe ressaltar algumas atribuições que por vezes passam despercebidas, mas que impactam na relação entre a organização e os auditores externos, também denominados de auditores independentes. As atividades realizadas pelos departamentos de auditoria interna auxiliam o trabalho da auditoria externa na medida em que evita que procedimentos de verificação e exames de auditoria sejam realizados em duplicidade, antecipa pontos de atenção aos auditores independentes e disponibiliza exames e papéis de trabalho de ações de auditoria interna que foram realizadas no período, de forma que os mesmos poderão subsidiar outros exames dos auditores externos, além de um ganho de performance e otimização do tempo dispendido pelos auditores externos nas atividades de campo (Vasconcelos & Pereira 2004). Em que pesem os benefícios que o trabalho da auditoria interna poderá proporcionar à atividade da auditoria externa, importante ressaltar que a

existência do primeiro (auditoria interna) não elimina a necessidade das organizações contratarem os serviços de auditoria externa, por conta do escopo desta atividade estar mais voltado a cobrir situações de caráter normativo, os quais aplicam-se de forma mais latente em relação aos aspectos de conformidade relacionados ao conjunto das demonstrações contábeis das organizações (Vasconcelos & Pereira 2004).

Além disso, há o entendimento que, embora a auditoria interna, por meio da sua constituição e localização como organismo desvinculado a qualquer departamento, seja uma unidade independente, sendo a auditoria externa uma atividade exercida por uma outra empresa não vinculada à auditada, dispõe de neutralidade pura, o que não ocorre com as auditorias interna em sua plenitude. As atribuições e responsabilidades da auditoria interna contemplam ainda a produção de manuais, políticas internas, pareceres, relatórios, além de atuar como um departamento de aconselhamento relacionado a situações que podem envolver perdas objetivas, diretamente ligadas a aspectos monetários e as perdas subjetivas, que se encontram associados a aspectos não monetários, mais especificamente os relacionados à sua imagem (Souza, Ryngelblum, Rimoli, 2019).

No âmbito da administração pública, na qual reside o desenvolvimento do presente trabalho, a sua principal atuação consiste na avaliação dos controles internos aplicados aos recursos públicos, sejam eles de natureza monetária, sejam eles de natureza não monetária (Farias, Schulz, Bellato & Alberton, 2012).

Um dos fatores que causa certa confusão na avaliação do papel das auditorias internas é o entendimento incorreto de que auditoria interna e controle interno são sinônimos. E por conta disso, pode causar estranheza quando se depara com organizações que dispõem de uma unidade de controle interno e uma de auditoria interna. Contudo, ressalta-se aqui que auditoria e controle interno não são sinônimos. A auditoria interna é a unidade responsável por avaliar se os controles internos existem e, na sua existência, verificar se os mesmos estão sendo aplicados de forma adequada. Os controles internos são as ferramentas, os procedimentos aplicados pelas entidades públicas e privadas a fim de mitigar os riscos existentes nos processos organizacionais (Attie, 2007).

Enquanto o controle interno abrange os procedimentos e competências que asseguram o adequado funcionamento das organizações, a auditoria interna tem o papel de garantir que estes controles funcionem de forma adequada (Silva, 2002).

O controle interno governamental e sua forma de atuação surgiu com a Lei 4.320/64, que traz pela primeira vez as expressões controle interno e controle externo, no âmbito da administração pública federal. Desta lei derivam as instituições responsáveis por cada um dos

respectivos controles, estando o controle externo a cargo do Tribunal de Contas da União (TCU) e o controle interno ao Sistema de Controle Interno (SCI) de cada um dos respectivos poderes.

A obrigatoriedade quanto ao estabelecimento das auditorias internas deriva do Decreto 3.591/2000. No artigo 14 do referido Decreto encontra-se a determinação para que as entidades que compõem a Administração Pública Federal disponham de unidades específicas de auditoria interna (Aquino *et al*, 2018).

3. METODOLOGIA

Marconi e Lakatos (2011, p.155) definem pesquisa como sendo “um procedimento formal com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”.

Existem diversas classificações quanto aos tipos de pesquisa. Gil (2010) apresenta a classificação das pesquisas quanto à área de conhecimento, a finalidade, aos objetivos mais gerais e aos métodos empregados. Restringe-se aqui a apresentação quanto à classificação deste trabalho em relação aos objetivos mais gerais e aos métodos empregados buscando se atingir os objetivos propostos no estudo.

3.1 Estratégia de Pesquisa

O trabalho foi desenvolvido como uma pesquisa exploratória que, conforme discorre Gil (2010, p. 41), tem por objetivo “proporcionar maior familiaridade com um problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses”.

Nesta pesquisa, o problema apresentado foi explorado por meio de pesquisa bibliográfica e pesquisa de campo junto à instituição definida inicialmente como campo de pesquisa, a fim de que se apresente uma melhor elucidação na busca de contribuições acadêmicas acerca do tema. Nestas pesquisas de campo foram realizadas entrevistas e colhidos documentos físicos como os planos anuais de auditoria interna (PAINT), os relatórios anuais de auditoria interna (RAINT), regimento interno da auditoria, planejamento das capacitações dos servidores do IFPR nas temáticas de governança pública, controles internos, gestão e mapeamento de riscos em meio digital para consubstanciar e fundamentar o desenvolvimento do estudo.

Assim, com base em um levantamento bibliográfico preliminar sobre os principais aspectos e fundamentos relacionados à governança nas organizações, suas características e forma de avaliação, bem como a identificação dos procedimentos adotados pelas Unidades de Auditoria Interna nas IFES, o presente trabalho busca avaliar como estas Unidades podem auxiliar estas organizações no processo de implantação e melhoria das premissas de governança.

A pesquisa de campo utilizou como estratégia de pesquisa o estudo de caso. Segundo Yin (2001), os estudos de caso são adequados a estudos que estabelecem questões de pesquisa do tipo “como” e por que”. Os estudos de caso são estratégias de pesquisa ideais a serem

adotadas quando o objeto pesquisado se configura por sua temática contemporânea e, portanto, explorado de forma incipiente. A sua aplicação também é utilizada em pesquisas que contêm uma temática ligada à vida real.

A pesquisa foi realizada analisando-se a percepção quanto a importância da AUDIN sob o ponto de vista tanto da própria unidade de auditoria interna, que se configura como a 3ª linha de defesa, quanto do setor responsável pelo acompanhamento da implantação de controles internos no IFPR, que é o EGRC, que é classificada como 2ª linha de defesa. Esta técnica é uma das características da triangulação nas pesquisas científicas.

Entende-se por triangulação ao procedimento que combina métodos distintos de coleta de dados, população ou amostras diversas, assim como diversas teorias ou mesmo a distinção temporal para fins de comparação de comportamentos, visando subsidiar as conclusões acerca daquilo que está sendo investigado (Zappellini & Feuerschütte, 2015).

A triangulação na pesquisa científica é definida como sendo um arranjo de metodologias aplicadas para análise de um determinado objeto ou fenômeno de pesquisa, trazendo maior robustez à teoria social que lhe serve como base. A abordagem da triangulação nas pesquisas é indicada como uma alternativa de natureza qualitativa a fim de estabelecer maior profundidade em termos de compreensão para aquilo que se busca investigar (Denzin & Lincoln, 2005)

Weiss (1998) completa, inferindo à técnica da triangulação a capacidade de reduzir eventuais vieses durante a coleta de dados, mesma percepção observada por Patton (2002) e Davidson (2005), ambos ressaltando que os resultados devem ser analisados em conjunto e que se deve evitar emitir opiniões ou tirar conclusões baseando-se apenas em observações individuais, mas sim ao conjunto de técnicas, populações, amostras e períodos que foram utilizados na pesquisa.

Yin (2001) descreve que a adoção dos estudos de caso como estratégia de pesquisa é adequada às mais variadas situações, destacando-se as pesquisas em administração pública, estudos organizacionais e gerenciais e as dissertações e teses na área da ciência social aplicada. Tendo em vista que o tema pesquisado traz por objetivo um estudo na área da auditoria aplicada à administração pública e por se tratar de um projeto de dissertação de mestrado na área da ciência social, justifica-se a adoção deste instrumento como forma de obter as evidências que sustentam e fundamentam a questão de pesquisa. Os estudos de caso contribuem em termos científicos para a compreensão dos fenômenos que se pretendem estudar, sejam em termos organizacionais, políticos, sociais ou mesmo quando se realizam pesquisas em que se pesquisam fenômenos individuais. Desta forma, os estudos de caso contribuem para as pesquisas ao passo

que permitem que um determinado fenômeno seja investigado por meio da verificação *in loco* dos seus processos organizacionais, sua estrutura hierárquica, seus procedimentos administrativos, as modificações nos processos organizacionais que se apresentaram ao longo dos anos, mantendo intactas as características globais do fenômeno estudado.

Existe a ideia que de as pesquisas devem ter um rigor metodológico de caráter hierárquico, em que cada estratégia de pesquisa deve estar pautada por três objetivos específicos, que são o exploratório, o descritivo e o explanatório, sendo os estudos de caso entendidos como especificamente classificados como uma pesquisa de natureza exploratória. Contudo, uma visão mais atual discorda desta visão rígida das pesquisas, podendo um estudo científico que adota a estratégia de um estudo de caso poder ser aplicado para a descrição de determinado fenômeno, enquadrando-se como uma pesquisa descritiva (Yin, 2001).

Um dos principais dilemas do pesquisador reside em quando utilizar cada uma das estratégias de pesquisa e se ela será suficiente, do ponto de vista científico, para alcançar os objetivos estabelecidos no desenho da pesquisa.

Estes dilemas podem ser minimizados quando os pesquisadores avaliam três situações básicas no processo de estabelecimento das estratégias mais adequadas às suas pesquisas, quais sejam: o tipo ou forma da pergunta de pesquisa (como, por que, quem, quanto, qual, onde, entre outras questões), se são necessários controles sobre os eventos comportamentais e está relacionada a eventos históricos ou atuais. Estes pressupostos estão relacionados a 5 categorias das estratégias de pesquisa: experimento, levantamento, análise de arquivos, pesquisa histórica e estudos de caso (Hedrick, Bickman, & Rog, 1993).

A adoção do estudo de caso como estratégia de pesquisa é justificada pela condição que esta permite, em termos de compreensão dos fenômenos sociais complexos e pela possibilidade de investigação de vários níveis de análise dentro dele (Yin, 2010, Eisenhardt, 1989).

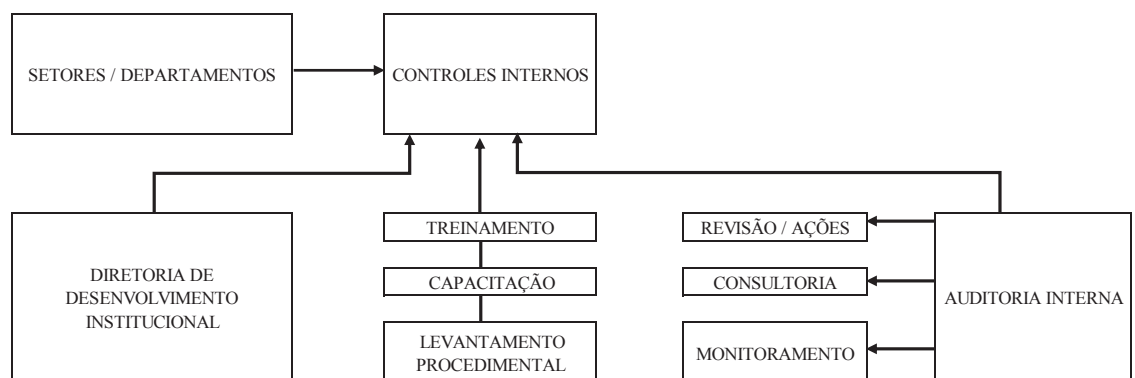
No presente estudo, o fenômeno pesquisado foi a unidade de auditoria interna de uma instituição federal de ensino superior, destacando-se como objetivo central a percepção quanto à sua importância a partir da visão do setor que atua diretamente com o mapeamento e avaliação dos riscos e controles internos, além da avaliação dos processos operacionais. E o estudo de caso consiste em verificar na prática, por meio de entrevistas com pessoas chave das áreas envolvidas, que são a Diretoria de Desenvolvimento Institucional, responsável pelo mapeamento e implantação dos procedimentos de controle interno e a Unidade de Auditoria Interna, responsável pela verificação quanto à sua eficiência.

3.2 Caráter teórico-metodológico

3.2.1 Desenho da pesquisa

O presente trabalho consiste em identificar como as unidades de auditoria interna (AUDIN) tem contribuído para que as organizações, e de uma forma mais específica para o presente trabalho, os institutos federais de ensino superior (IFES), atendam aos pressupostos relacionados às práticas de governança corporativa. Desta forma, corrobora-se o posicionamento constante na literatura, de que a auditoria interna é um órgão importante na estrutura das organizações, sobretudo as de caráter público. Abaixo, apresenta-se a proposta de desenho da pesquisa.

Figura 1: Desenho da pesquisa



Fonte: o autor

3.3 Estratégia de planejamento da pesquisa

3.3.1 Abordagem metodológica

Em relação ao aspecto metodológico, a pesquisa é classificada como positivista. O positivismo é uma abordagem filosófica contrastante às abordagens teológica e metafísica do pensamento. A corrente positivista, que tem em Augusto Comte, seu precursor, descreve que o conhecimento somente pode ser validado quando provado cientificamente (Moura, 2004).

A importância do cientificismo nas pesquisas ocorreu não somente nas ciências exatas, mas foi um processo observado também nas ciências humanas e sociais. Na abordagem

positivista, conforme destaca Moura (2004), as pesquisas devem abster-se de qualquer juízo de valor, devendo a verdade ser obtida através da neutralidade científica, sem qualquer viés político, sem influência de valores morais e ideologias.

O pressuposto pregado pela corrente positivista apregoa um posicionamento cético, na qual o conhecimento para ser aceito deve ser provado mediante utilização de métodos científicos (Silva, 2012).

Apesar das críticas que a abordagem positivista nas pesquisas sociais tem recebido, por conta basicamente da sua neutralidade, e sendo considerado pelos historiadores como mero coletor de informações (Zequera, 2002), quando se abordam aspectos relacionados com a implementação de métodos específicos (como os controles internos nos processos organizacionais), e a avaliação do seu impacto em situações de riscos (como as ações e procedimentos executados pelos departamentos de auditoria interna), esta visão filosófica se apresenta como o melhor enquadramento. Esta abordagem permite ao pesquisador que se atenha estritamente aos aspectos científicos já conhecidos e amplamente propagado no ambiente corporativo.

3.3.2 Abordagem em relação ao problema

No que tange a abordagem da pesquisa em relação ao problema, a mesma é tratada como uma pesquisa qualitativa. Aplicar uma abordagem qualitativa pode se mostrar uma estratégia de pesquisa adequada para investigar fenômenos sociais.

A pesquisa qualitativa é aplicada quando se busca aprofundar o entendimento acerca de comportamentos dos pesquisados ou dos fenômenos a eles relacionados (Richardson, 1999; Beuren, 2012).

A aplicação de procedimentos qualitativos buscar preencher a lacuna que as pesquisas quantitativas não conseguem concluir, dada sua superficialidade. Richardson (1999) discorre que a principal diferença entre as 2 técnicas reside no fato de a pesquisa qualitativa não se utilizar necessariamente de instrumentos de análise estatística pois não se busca medir, mensurar ou mesmo enumerar fatos ou itens.

Levando-se a questão para o âmbito da Contabilidade, sendo a mesma uma ciência que lida com informações numéricas, pode-se imaginar que o maior enfoque das pesquisas na área é basicamente a pesquisa quantitativa. Contudo, por tratar-se de uma ciência social, é comum aplicar abordagem qualitativa para execução de pesquisas na área contábil. Entre as características que contribuem para a escolha e aplicabilidade da abordagem qualitativa estão:

o aprofundamento das constatações acerca do tema pesquisado, a ampliação das interpretações, o incremento quanto à contextualização do ambiente e o estabelecimento de um ponto de vista mais atual, recente e holístico em relação ao objeto de estudo.

Quanto aos pontos que merecem atenção do pesquisador, na adoção da pesquisa qualitativa estão a questão da independência, já que a pesquisa deve permitir que os resultados da pesquisa reflitam o olhar daqueles que estão sendo estudados, a consideração em relação à situação em que o objeto em estudo se encontra, ou seja o seu contexto, que pode ser distinto do que pode se apresentar para outros objetos similares, além de ter que se levar em consideração o fato de que o pesquisador precisa ser mais flexível em pesquisas de cunho qualitativo, quando comparados com as de natureza quantitativas (Sampieri, Collado, & Lucio, 2006).

Contudo, o modelo qualitativo também apresenta críticas quanto à sua utilização como abordagem de pesquisa. Entre estas críticas estão o alto grau de subjetividade nas pesquisas qualitativas, aliada à dificuldade de replicação por outros pesquisadores, ante a especificidade e particularidade da abordagem de pesquisa adotada, bem como os problemas relacionados ao risco de generalização e a falta de transparência quanto aos critérios estabelecidos para a coleta de informações.

Para o presente estudo, a abordagem quanto ao problema se deu em 2 etapas, sendo que na 1ª fase a pesquisa apresentou uma abordagem voltada a entrevistas setoriais, com os principais atores envolvidos, basicamente a Diretoria de Desenvolvimento Institucional e a Auditoria Interna, com o levantamento das informações pertinentes ao mapeamento dos processos na IFES, à implementação de artefatos de controles internos, além de colher informações sobre a percepção da importância da auditoria interna, por meio do auxílio no processo de construção de um sistema adequado de controles internos.

Enquanto na 2ª fase, ocorreu a obtenção de coleta de dados de fontes primárias da organização que subsidiaram a construção da sistemática de controles internos e do mapa de avaliação de riscos, entre os quais encontram-se os manuais internos, os normativos, o resultado dos mapeamentos de processos realizados, as informações coletadas pela equipe de auditoria interna e os relatórios gerados em função dos procedimentos específicos de auditoria realizados.

3.3.3 Abordagem em relação ao objetivo do estudo

O objetivo da pesquisa no presente estudo é qualificado como descritivo. Os estudos com abordagem descritiva são aplicados quando o pesquisador está em busca de descrever

situações, acontecimentos e feitos. A pesquisa de caráter descritivo é aplicada tanto para estudos de natureza quantitativa quanto de natureza qualitativa. Nos estudos quantitativos, a pesquisa descritiva busca medir os dados coletados, ao passo que nos estudos qualitativos, procura-se obter informações a partir dos dados coletados (Sampieri, Collado, & Lucio, 2006).

Para Michel (2009, p. 44), a pesquisa descritiva não causa interferência ao ambiente, limitando-se a expor os fenômenos sob análise, relacionando estes com o ambiente em que estão situados. Conforme o autor: “Trata, em geral, de levantamentos das características de uma população, um fenômeno, um fato, ou o estabelecimento de relações entre variáveis controladas. Está relacionada diretamente com a pesquisa qualitativa, na medida em que levanta, interpreta e discute fatos e situações”. Ressalta ainda Michel (2009) que as pesquisas de cunho descritivo estabelecem comparativos que envolvem o comportamento humano, quer de modo individual ou mesmo de forma coletiva, em grupos sociais, o que corrobora a adoção desta classificação no presente estudo, tendo em vista que as práticas relacionadas à atuação da auditoria interna podem atuar como um elemento facilitador, contribuindo para o processo de construção dos artefatos de controles internos na organização sob estudo.

Beuren *et al.* (2013) destacam que a pesquisa com enfoque descritivo está situada de forma intermediária entre a pesquisa exploratória e a explicativa. Não se apresenta tão superficial como a primeira, nem tampouco de forma mais aprofundada como a explicativa. Conforme os autores ressaltam, este tipo de abordagem é aplicado quando se pretende “identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos”. Quanto ao tratamento dos dados, os autores ainda discorrem que eles são analisados, porém não ocorre manipulação deles por parte dos pesquisadores.

Entre as pesquisas utilizadas no universo das ciências contábeis, as pesquisas descritivas são geralmente apresentadas para discorrer sobre o perfil de profissionais e medir o grau de satisfação de gestores em companhias abertas (Beuren *et al.*, 2013).

Os estudos de natureza descritiva são normalmente caracterizados por apresentar questões investigativas de forma clara. Entre os objetivos a que se propõem os estudos descritivos, Cooper e Schindler (2003) destacam: (a) a descrição dos fenômenos ou características associadas a uma determinada população, que se configuram nas clássicas perguntas o que, quem, quando, onde e como, (b) a estimativa das proporções de uma população que tenha essas características, (c) a descoberta de relação entre as diferentes variáveis.

Para os fins da presente pesquisa, os estudos buscaram identificar e descrever os principais fatores que tornam perceptíveis a atuação da auditoria interna como um departamento estrutural auxiliar da alta gestão, por meio do olhar de outro departamento, neste caso, a

Diretoria de Desenvolvimento Institucional. O caráter descritivo foi ressaltado por meio da análise dos procedimentos executados pela auditoria interna, ao longo do processo de construção, estruturação e fortalecimento das práticas de controles internos no âmbito da IFES sob estudo.

3.3.4 Abordagem em relação à estratégia de pesquisa

A estratégia adotada para fins de desenvolvimento do estudo foi a análise de conteúdo. Conforme destacado por Bardin (1977), a análise de conteúdo é um método de pesquisa em que se objetiva basicamente extrapolar a incerteza e aperfeiçoar a leitura, aumentando sua produtividade e pertinência. Busca-se através da análise do conteúdo das mensagens, o esclarecimento e significação dos elementos nela propostos.

Conceitualmente, a análise de conteúdo é descrita como um conjunto de procedimentos aplicados para fins de análise das comunicações (Bardin, 1977). A autora ressalta não tratar-se de um único e exclusivo instrumento, mas sim, um conjunto de técnicas aplicadas de forma variável e em constante processo de adaptação, com vistas a analisar documentos e demais meios de comunicação da qual se possa abstrair informações, achados, constatações acerca de determinado fato ou assunto.

Em relação às funções relacionadas com a análise de conteúdo, Bardin (1977) descreve-as como heurística e de administração de provas. A heurística é a exploração com vistas à obtenção de descobertas, baseando-se em fontes e documentos. A Administração de provas é destacada por Bardin (1977) como sendo a aplicação de um método de análise sistemática com vistas a confirmar ou invalidar determinada proposição.

Bardin (1977) ensina que o objeto de análise de conteúdo vai desde a forma clássica e tradicional das comunicações, a escrita, até as informações expressas por códigos e sinais. E quanto mais complexa e insólita a abordagem metalinguística adotada, maior dificuldade se apresenta no modo de interpretação destas informações para fins de decifrar as mensagens advindas deste processo. Segundo destaca a Autora, qualquer que seja a forma de transmissão da informação ao receptor, quer seja escrita, oral, desenhada ou codificada, é possível adotar as técnicas de análise de conteúdo.

Sendo a comunicação e seu processo de transmissão do emissor ao receptor, é importante observar os critérios pelos quais a comunicação é sistematizada: (a) em função do número de pessoas impactadas no processo de comunicação; (b) em função da natureza do código e do suporte da mensagem.

A categorização em termos do número de pessoas envolvidas pode ser subdivida em: uma única pessoa (ou monólogo), entre duas pessoas (ou diálogo), um grupo restrito ou uma comunicação em massa.

Quanto ao código e suporte da mensagem, a comunicação é subdivida em: linguística (escrita ou oral), icônica ou simbólica (imagens, gráficos, sinais, fotos) e outros códigos semióticos (música, comportamentos, espaço, tempo).

Nos procedimentos de análise de conteúdo, a importância não reside na simples descrição dos conteúdos, mas sim o que ele poderá denotar, quando os conteúdos são tratados, categorizados e classificados (Bardin, 1977). Portanto, a finalidade da análise de conteúdo é estabelecida na “inferência de conhecimentos relativos às condições de produção (ou, eventualmente, de recepção), inferência esta que recorre a indicadores (quantitativos ou não)” (Bardin, 1977). A inferência nada mais é do que utilizar-se da dedução lógica, a partir do conhecimento emanado do receptor da mensagem ou a partir do meio na qual ele está estabelecido.

A técnica de análise de conteúdo não é simplesmente um processo de leitura e catalogação das informações extraídas das fontes analisadas, mas como discorre Bardin (1977, p.41), é

antes o realçar de um sentido que se encontra em segundo plano. Não se trata de atravessar significantes para atingir significados, à semelhança da decifração normal, mas atingir através de significantes ou de significados (manipulados), outros “significados” de natureza psicológica, sociológica, política, histórica, etc.

Ou seja, o importante na técnica é identificar o significado daquilo que foi analisado, mesmo que de forma indireta, ou por meio de dedução.

No presente estudo, a análise de conteúdo foi aplicada basicamente aos documentos produzidos pelas áreas analisadas no estudo, a Diretoria de Desenvolvimento Institucional e a Auditoria Interna, e que formam a base para a implantação das práticas de controles internos e mapeamento dos processos nas diversas áreas que compõem a IFES, que incluem documentos produzidos para fins de planejamento, como o Plano Anual da Auditoria Interna (PAINT) e o Relatório Anual da Auditoria Interna (RAINT), além dos respectivos documentos de mapeamento dos processos internos do Instituto, e documentos de implantação de procedimentos de controles internos departamentais.

3.3.5 Abordagem em relação às técnicas de coleta de dados

Em relação às técnicas de coleta adotadas no desenvolvimento da presente pesquisa, a mesma é classificada como documental. Nestes casos, a fonte de estudo e exploração são documentos, que podem ser oriundos de fontes internas, entre os quais se destacam bancos de dados dos diversos departamentos das organizações (marketing, financeiro, recursos humanos), ou mesmo documentos administrativos enquanto os de fontes externas são documentos analisados obtidos de outras organizações, públicas e privada (Cooper & Schindler, 2003).

Quanto ao nível de informação, as fontes podem ser categorizadas como sendo primárias, secundárias ou terciárias. As fontes primárias são as pesquisas originais: “dados brutos, sem interpretação ou pronunciamentos, que representam uma opinião ou posição oficial”. São classificadas como fontes primárias, segundo Cooper e Schindler (2003) os memorandos, cartas, discursos, entrevistas, as leis e regulamentos, as decisões judiciais. As fontes primárias possuem uma importância maior frente às demais pois as informações não tiveram nenhum tipo de influência, não foram tratadas (modificadas), nem aplicados quaisquer tipos de filtragem. As fontes secundárias são as interpretações das informações oriundas das fontes primárias. São exemplos desta classificação os livros, os manuais, artigos de revista e jornal. As fontes terciárias configuram-se na interpretação das fontes secundárias e são representadas por índices, bibliografias e outros materiais auxiliares de busca de informações.

Tendo em vista o escopo adotado para fins de desenvolvimento da pesquisa, na qual se pautou na análise dos documentos produzidos internamente pelos departamentos envolvidos na construção e análise dos controles internos da IFES, a pesquisa de abordagem documental, utilizo de fontes internas, conforme já destacado no tópico anterior, bem como outros advindos das análises e entrevistas realizadas com as áreas envolvidas direta ou indiretamente na pesquisa.

3.3.6 Abordagem em relação ao efeito do pesquisador nas variáveis

A abordagem adotada no presente estudo, em relação ao controle das variáveis por parte do pesquisador, foi classificada como *ex-post-facto*. Segundo destacam Cooper e Schindler (2003), neste tipo de pesquisa, os investigadores não possuem controle sobre as variáveis, estando os mesmos limitados a descrever os fatos da forma como eles vêm ocorrendo. Conforme ressaltam os autores, o controle está relacionado com a possibilidade dos

pesquisadores em manipular as variáveis da pesquisa ou estudo. Nesta perspectiva, os pesquisadores devem evitar o viés, sendo neste caso meros relatores dos fatos observados.

3.3.7 Abordagem em relação ao escopo do estudo

O escopo da pesquisa está relacionado com a amplitude e a profundidade do estudo. Os estudos relativos à amplitude são aqueles com abordagens de cunho estatístico, ao passo que os estudos que se relacionam à profundidade são aqueles relacionados aos estudos de caso (Cooper & Schindler, 2003).

Tendo em vista que a pesquisa em curso está classificada como uma pesquisa qualitativa, não há que se falar em amplitude do estudo. Em relação à profundidade, as fontes de coleta de dados – os documentos a serem analisados e as entrevistas realizadas – abordaram os elementos relacionados aos controles internos e a atuação da unidade de auditoria interna na extensão em que foram utilizados para fins de estabelecimento de um conjunto de procedimentos que visaram a proporcionar à IFES uma maior segurança e eficiência nos seus processos operacionais, não se apegando a um período em específico ou em quantidade de artefatos de controle interno utilizados, mas sim a extensão em que estes procedimentos foram executados e os resultados que trouxeram à instituição em termos de eficiência e eficácia.

3.4 Operacionalização da Pesquisa

Para que o objetivo específico estabelecido no presente estudo, que é identificar, a partir da sua forma de atuação, como as unidades de auditoria interna podem contribuir para que as organizações nas quais atuam, mais especificamente as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) atinjam os pressupostos relacionados à governança pública, possa ser alcançado, foram realizadas entrevistas com os gestores responsáveis pelos Setores principais relativos ao tema pesquisado, quais sejam a Unidade de Auditoria Interna (AUDIN) e o Escritório de Governança, Riscos e Controle (EGRC). A partir das informações obtidas nas respectivas entrevistas, foram solicitados documentos que evidenciam e suportam as observações apresentadas, realizadas outras reuniões para entendimento de situações que foram expostas e leitura de normativos internos que respaldam as atividades da AUDIN e do EGRC. Também foram objeto de análise os documentos específicos gerados pela AUDIN, que são o Plano Anual de Auditoria e o Relatório Anual de Auditoria, documentos oficiais que são objeto de análise e revisão não apenas pelos Conselhos Superiores, mas também pela CGU que pode

sugerir modificações. Tais documentos servem como subsídio para demonstrar o nível de maturidade das auditorias internas.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentados os resultados obtidos a partir das técnicas de coletas de informações para a condução do presente estudo, descrevendo as atribuições relativas ao setor responsável pela condução da governança pública no IFPR, a estrutura e atribuições da Unidade de Auditoria Interna, e em seguida, o processo de desenvolvimento das práticas de governança no âmbito do IFPR, descrevendo o papel desempenhado tanto pelo Escritório de Governança, como o apoio da AUDIN para a consecução dos objetivos estabelecidos originalmente.

A fim de obter as informações necessárias para o desenvolvimento do estudo de caso, as entrevistas foram centralizadas nos responsáveis por cada um dos departamentos envolvidos. No caso do Escritório de Governança, Riscos e Controles as informações foram obtidas junto à Chefia do Escritório, enquanto as informações relativas à AUDIN foram fornecidas pela Chefe da Auditoria Interna.

4.1 O Escritório de Governança, Riscos e Controles (EGRC)

O Escritório de Governança, Riscos e Controles (EGRC) é uma unidade pertencente à Diretoria Executiva, ligada ao Gabinete da Reitoria (DEX/GR), para atuar na coordenação e orientação da Governança, Gestão de Riscos, Integridade e Controles Internos do IFPR, além da elaboração e divulgação do Relatório Gerencial Anual.

O EGRC é responsável pela relação Campi – Reitoria, pelos Projetos Estratégicos, Projetos de Internacionalização e Governança, Integridade, Gestão de Riscos e Controles do IFPR.

As bases para o surgimento do EGRC foram estabelecidas com a instituição do Comitê de Governança, Riscos e Controles (CGRC) em 23 de junho de 2017, por meio da Portaria nº 693. O CGRC apresentava as principais competências já elencadas neste estudo, que estão a cargo do EGRC, seguindo os princípios elencados para a boa governança que são a liderança, a integridade, a responsabilidade, o compromisso, a transparência e a *accountability*, além de acompanhar os pressupostos estabelecidos para a gestão de riscos e das práticas de controles internos do IFPR.

A DEX foi criada em fevereiro de 2020, com a intenção de aprimorar e fortalecer a relação da Reitoria com os *campi* do IFPR. É composta também de 2 Assessorias para tratar de assuntos estratégicos e da internacionalização do IFPR. O EGRC também está subordinado a DEX visando uma maior aproximação com o Gabinete do Reitor. Atualmente, além do Diretor,

possui 7 servidores sendo, 1 Diretor Executivo, 2 servidores no EGRC, 2 na Assessoria de Projetos Estratégicos e 2 na Assessoria de Internacionalização e um na Assessoria de Relações com a Comunidade.

4.1.1 Competências e atribuições do EGRC

Entre as competências atribuídas ao EGRC destacam-se o papel de cumprir e se fazerem cumprir as normas e procedimentos institucionais, contribuindo assim para a minimização dos riscos oriundos do descumprimento dos regramentos a que está obrigado o IFPR, como multas, penalizações, atribuições de responsabilidades e sanções.

Compete ainda ao EGRC atuar de forma consultiva e orientativa, prestando aconselhamento técnico e acompanhando a condução dos trabalhos nas diversas unidades e *campis* do IFPR com vistas a subsidiar as atividades relacionadas a governança, controle, risco, transparência e integridade da gestão.

A Unidade realiza atividade de assessoramento do Comitê de Governança, Riscos e Controle Interno do IFPR, instituído pela Portaria IFPR nº 693, de 23 de junho de 2017, atuando como interlocutora entre os diversos partícipes deste comitê, de caráter multidisciplinar.

Em termos operacionais, é de competência do EGRC elaborar e divulgar o Relatório Gerencial Anual do IFPR, mediando as ações setoriais, visto que é um relatório construído com base em informações oriundas de diversas Pró-Reitorias, setores, *campis* e departamentos. Nesta abordagem, é responsável também por elaborar o Relatório de Gestão de Risco e disponibilizá-lo ao Comitê de Governança, Riscos e Controles do IFPR.

O EGRC também atua na interlocução e atendimento de demandas provenientes dos órgãos de controle interno (CGU) e externo (TCU), por meio do acompanhamento quanto à implementação das recomendações encaminhadas por estes organismos e também emanadas de outros organismos governamentais, como o Ministério Público Federal (MPF), Ministério Público da União (MPU) e a Advocacia Geral da União (AGU) relacionadas a governança, controle, risco, transparência e integridade da gestão.

O setor também atua de forma educativa, fomentando, junto às unidades do IFPR, iniciativas e boas práticas relacionadas ao aprimoramento nas áreas de governança, controle, risco, transparência e integridade da gestão.

Cabe ainda ao EGRC as atividades de acompanhar e disponibilizar as informações relativa aos indicadores constantes do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) ao Gestores do IFPR. Adicionalmente, em relação ao PDI, a unidade é responsável por orientar os

demais setores do IFPR quanto ao cumprimento dos indicadores e os objetivos organizacionais ali constantes.

Ao EGRC também compete o papel de coordenar a estruturação, implementação, execução e monitoramento da Gestão de Riscos e do Programa de Integridade do IFPR, além de apoiar as ações de capacitação nas áreas de governança, controle, risco, transparência e integridade da gestão, sendo considerada a 2ª linha de defesa da organização.

Ainda como uma unidade que auxilia no processo de capacitação institucional, o EGRC atua no acompanhamento, intermediação e apoio na implementação do Programa de Integridade nos diversos setores do IFPR. Também lhe compete, pela expertise adquirida, o encargo de propor e elaborar manuais, tutoriais e materiais pertinentes à sua área de atuação.

O EGRC atua acompanhando o atendimento das providências demandadas aos gestores e responsáveis, no que se refere à implantação de recomendações quanto à temática da governança, do levantamento dos riscos e do mapeamento dos processos e atividades setoriais.

Em linha com a atuação da Unidade de Auditoria Interna, o EGRC monitora os prazos de atendimento de normativos e órgãos de controle pertinentes à Governança, Programa de Integridade, Gestão de Riscos e Controles Internos e atua como interlocutor solicitando as providências dos responsáveis.

Buscando fortalecer a governança pública no âmbito do IFPR, além das atribuições já destacadas acima, cabe ao EGRC propor e articular a divulgação e comunicação do Plano de Integridade, Política de Governança e Gestão de Riscos e Relatório Gerencial Anual.

4.1.2 Estrutura organizacional do EGRC

Para uma maior compreensão sobre o papel do EGRC faz-se necessária a observação da estrutura organizacional do setor, por meio da análise do organograma.

Pela análise do organograma disponibilizado no sítio eletrônico do IFPR (<https://reitoria.ifpr.edu.br/aceso-a-informacao/institucional/organograma>) é possível observar que a Diretoria Executiva (DEX), a qual está ligada o EGRC (2ª linha de defesa contra riscos e erros) é uma Diretoria vinculada diretamente ao Gabinete da Reitoria (1ª linha de defesa), sendo uma unidade mais voltada às atividades estratégicas do que às atividades de natureza operacional ou ligadas às atividades-fim do IFPR, que é o ensino, a pesquisa e a extensão. Na estrutura organizacional da Diretoria Executiva além do Escritório de Governança, Riscos e Controles, encontram-se a Assessoria de Projetos Estratégicos (APE), a Assessoria de Relações Internacionais (ARI) e o Centro de Línguas (CELIF). Nesta

configuração organizacional, a Diretoria Executiva encontra-se acima das Pró-Reitorias, o que demonstra um caráter de independência em relação aos principais setores do Instituto, e ainda se apresenta com a força institucional para atuar como uma unidade consultiva e de assessoramento às Pró-Reitorias e dos *Campi* do IFPR.

Quanto à questão da independência e autonomia setorial, que contribui para a isonomia e minimização do conflito de interesses na sua forma de atuação, foi questionado a qual ou quais Conselhos Superiores a DEX está diretamente vinculada e foi informado pelo entrevistado, Chefe do EGRC que o Setor não está vinculado a nenhum Conselho de forma direta. Contudo, indiretamente as suas atribuições estão vinculadas ao Conselho Superior (Consup), Conselho de Administração e Planejamento (Consap) e Conselho de Ensino Pesquisa e Extensão (Consepe).

4.1.3 Normativos que tratam da governança pública

O estabelecimento do EGRC no âmbito do IFPR busca atender a uma demanda normativa, disposta no Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, que trata da política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.

O Art. 6º do Decreto estabelece que a alta administração da entidade deverá implementar normas e procedimentos para a instituição das práticas de governança e que para tanto, deverá estabelecer uma área ou setor específico que trate do tema da governança.

Este setor deverá ter, entre as suas atribuições, as formas de acompanhamento dos resultados, apresentar as soluções para a melhoria dos processos organizacionais e adoção de práticas de governança e gestão que promovam a tomada de decisões com base em evidências fáticas e documentais.

O mesmo normativo, em seu Art. 14 estabeleceu a obrigatoriedade de que cada órgão da administração federal direta e indireta, inclusive autarquias e fundações de criar comitês internos para tratar do tema governança, para que os mesmos garantam que os respectivos organismos adotam boas práticas de governança. Mais do que o estabelecimento de comitês internos, o IFPR criou um departamento específico para tratar do tema da governança, dos riscos e do controle interno, que atualmente encontra-se sob a responsabilidade do EGRC.

4.1.4 Maturidade e *expertise* do EGRC

Durante a realização do estudo de caso, foi realizado questionamento acerca do nível de maturidade dos servidores lotados na DEX, indagando sobre os treinamentos, as capacitações e mesmo a experiência profissional e acadêmica dos servidores lotados no EGRC, para o desenvolvimento das atividades relacionadas ao levantamento e implantação dos controles internos.

O questionamento se faz necessário, tendo em vista que o EGRC possui entre suas atribuições aquelas relacionadas à assessoria, capacitação e apoio a gestão no que compete ao tema dos controles internos, riscos e mapeamento de processos, fazendo-se necessária a existência de um corpo de servidores que possuam experiência neste assunto, conhecendo e entendendo a funcionalidade dos processos e atividades a cargo de cada unidade, setor, departamento, Pró-Reitorias e *campis*.

Para avaliação quanto à maturidade do EGRC, em função da *expertise* dos servidores lotados no setor, a chefia adota níveis que vão do 1 ao 5, sendo: (i) Nível 1 – Inicial, (ii) Nível 2 – Percepção, (iii) Nível 3 – Adoção, (iv) Nível 4 – Realização, (v) Nível 5 – Otimização

Levando-se em consideração os níveis de maturidade adotados pelo setor, os servidores lotados na DEX ainda estão no nível 2, ou seja, eles possuem a percepção, porém ainda não adotam formalmente controles internos. Como forma de aprimorar os conhecimentos em relação aos controles internos e a sua importância para minimização de erros, em 2019 foi realizado um treinamento de capacitação sobre governança, integridade, gestão de riscos e controles internos pelo EGRC em todas as unidades do IFPR. Contudo a DEX, por ser uma unidade recente, não participou desta capacitação e por este motivo encontra-se no nível de percepção.

Outro ponto relevante quando se trata da *expertise* é a avaliação do nível de maturidade dos servidores lotados na DEX, em relação a treinamento, capacitação e experiência, para o desenvolvimento das atividades relacionadas ao levantamento e implantação dos procedimentos de governança pública. A chefia do EGRC informou que os servidores da DEX estão no nível 3, ou seja, eles adotam procedimentos de governança pública, tendo em vista que o próprio escritório de governança, encarregado das capacitações na temática que envolve a governança pública encontrar-se inserido no organograma da DEX.

4.1.5 Percepção do EGRC sobre apoio da AUDIN na implantação da governança e controles internos

Durante a realização do estudo, a chefia do EGRC foi questionada acerca do papel da AUDIN no processo de mapeamento dos controles internos. A percepção do EGRC é de que a AUDIN tem um papel fundamental de orientar e propor melhorias nos controles internos que são propostos durante o processo de mapeamento e estabelecimento das atividades-chaves dos setores. Atuando em conjunto com as demais unidades do IFPR, a Audin executa sua função principal de avaliação destes controles e por meio do PAINT estabelece as ações de auditoria que auxiliam o processo de avaliação dos riscos e dos controles internos, se apresentado como mais uma linha de defesa e uma outra unidade independente dentro do IFPR a questionar os setores acerca das suas atividades, dos processos, de pensar e identificar o que se apresenta como risco institucional e risco inerente, contribuindo para que o IFPR como um todo implemente melhorias processuais e reduza a sua exposição a riscos de que erros e fraudes ocorram. Além disso, a AUDIN tem papel fundamental no processo de fortalecimento dos controles internos apoiando as ações de capacitação, implantação e avaliação deles.

Quando indagado acerca da sua percepção quanto ao papel da AUDIN no processo de estabelecimento e fortalecimento dos pilares da governança pública, a percepção do EGRC é que a auditoria interna possui um papel preponderante, inicialmente quando do estabelecimento da governança, já que dispõe de experiência na interlocução com os organismos de controle externo que tratam do tema, mais especificamente o TCU, por meio dos normativos e acórdãos, que norteiam as práticas de governança na esfera pública, e da CGU que estabelece ações de auditoria que avaliam a adoção da governança nas diversas atividades a que o IFPR está disposto, não apenas em relação ao ensino, pesquisa e extensão, que são a sua atividade-fim, mas também nos processos relacionados às atividades de apoio, quais sejam a gestão de pessoas, a gestão orçamentária, a gestão de compras, gestão da tecnologia da informação, dos contratos terceirizados e as relações com a comunidade externa. Além de contribuir na fase de estabelecimento da governança, a AUDIN contribui ao processo de fortalecimento da governança no IFPR em um segundo momento, na fase de avaliação da condução e execução das atividades relacionadas aos pilares da governança pública. Contribui para isso o processo de monitoramento das recomendações estabelecidas pela AUDIN durante a realização das suas ações de auditoria.

Por fim, o EGRC, na figura da sua gestão, identifica que a AUDIN colabora com o processo de consolidação da governança pública no IFPR, atuando de forma conjunta e alinhada com os objetivos institucionais, participando do Comitê de Governança, apresentando as boas práticas de governança já implementadas em outros setores e trazendo a experiência do corpo técnico da AUDIN na atuação específica na temática dos controles internos, da mensuração dos

riscos e nas práticas de governança pública, a fim de contribuir para o avanço destas áreas nos demais setores do IFPR.

4.2 A Unidade de Auditoria Interna (AUDIN)

A Unidade de Auditoria Interna do IFPR foi instituída em 01 de novembro de 2010, em face da nomeação do 1º servidor no cargo técnico de auditor. Contudo, desde o estabelecimento do IFPR, em 29 de dezembro de 2008, a atividade da auditoria interna já se encontrava prevista.

A sua estrutura atual é composta de 6 (seis) servidores técnicos na função de auditor, sendo que um destes atua como chefe da unidade. A formação acadêmica se apresenta de forma diversificada, compreendida em: direito, ciências contábeis e economia.

A estrutura organizacional da AUDIN está formalizada no Art. 8º do Regimento Interno do IFPR, onde consta o chefe da auditoria interna, um supervisor de auditoria, corpo técnico de auditores além de uma equipe de apoio administrativo. Contudo, atualmente a AUDIN não dispõe de servidores ocupando a função de apoio administrativo.

A indicação da chefia da unidade está a cargo do Reitor do IFPR, devendo ser aprovada pelo CONSUP e, em seguida, encaminhada para aprovação da CGU.

Em relação à autonomia e independência para realizar as atividades que lhes são previstas, a AUDIN encontra-se vinculada diretamente ao CONSUP – Conselho Superior, conforme previsto no Regimento Interno do Instituto.

4.2.1 Competências e atribuições da AUDIN

As principais atribuições do auditor chefe estão elencadas no art. 10 do Regimento Interno da AUDIN. Dentre elas, destacam-se a coordenação, orientação e supervisão das atividades da equipe de auditoria, aprovar atividades e projetos propostos pelo corpo técnico de auditores, representar a AUDIN perante o CONSUP e demais órgãos e unidades descentralizadas, incluindo-se os órgãos de controle externo, identificar as necessidades de capacitação do pessoal pertencente à AUDIN, por meio de treinamentos, encaminhando a demanda aos órgãos competentes para devida qualificação e o assessoramento à Alta Administração no atendimento às diligências da CGU, TCU e demais órgãos da administração direta e indireta.

A AUDIN desenvolve suas atividades de forma independente e objetiva, atuando na avaliação (*assurance*) e prestando consultoria aos diversos departamentos que compõem o IFPR, com intuito de agregar valor e melhorar as operações da organização.

Dentre as suas atribuições está o apoio às demais unidades que compõem o Instituto, para que possam atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança, conforme determinações estabelecidas pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA).

As competências da AUDIN encontram-se estabelecidas no Art. 7º do Regimento Interno da Unidade e são inicialmente organizar o planejamento anual das atividades do setor, elaborando o Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT), prestar contas das atividades executadas no ano anterior, apresentando o Relatório Anual de Auditoria Interna (RAINT), ambos preparados considerando-se a gestão de riscos, os objetivos e as metas institucionais do IFPR. As prerrogativas da AUDIN compreendem ainda a análise da conformidade do desempenho da gestão do IFPR quanto à legalidade e a legitimidade dos atos, a recomendação quanto à adoção de medidas de natureza preventiva e corretiva, objetivando o cumprimento da legislação vigente, como também cumpre ao setor examinar os resultados quanto aos princípios da administração pública, mais especificamente, em relação à economicidade, eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. E como terceira linha de defesa, cumpri-lhe o papel de avaliar a adequação e a efetividade dos controles internos administrativos das áreas auditadas e orientar subsidiariamente os dirigentes do IFPR quanto aos princípios e às normas de controle interno, inclusive quanto à transparência na prestação de contas. A AUDIN possui ainda o caráter orientativo e consultivo ao acompanhar os dirigentes quando ocorrem às diligências provenientes de instâncias governamentais relacionadas à atividade de controle e atua na interlocução junto aos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e ao TCU e demais órgãos, dentro de suas atribuições junto ao IFPR, em observância à legislação vigente.

4.2.2 Maturidade e *expertise* da AUDIN

A Chefia da AUDIN entende que o nível de maturidade dos servidores lotados na Unidade, em relação aos aspectos de experiência, capacitação e treinamento no que se refere aos controles internos é elevada, visto que, dos 6 (seis) auditores presentes na Audin, 4 (quatro)

já ocuparam o cargo de chefia da Unidade e 5 (cinco) possuem pelo menos 5 (cinco) anos no cargo de auditor.

Nesta percepção, o nível de maturidade está diretamente relacionado ao tempo na prática do trabalho e não especificamente em termos de capacitação, embora os servidores sejam estimulados e respondido satisfatoriamente à participação em diversos processos de capacitação, sejam eles cursos, palestras, seminários ofertados pelas associações de auditores e pelos órgãos de controle interno (CGU) e externo (TCU) por meio de suas unidades de capacitação e treinamento.

Quanto ao nível de maturidade dos servidores em relação aos mesmos aspectos de experiência, capacitação e treinamento, no que tange à governança pública, embora a governança não se apresente como um tema novo, no IFPR o debate e a aplicação de ferramentas que desenvolvam uma cultura de governança ainda é insipiente, cabendo ao EGRC e a AUDIN como segunda e terceira linhas de defesa respectivamente, o papel de propagadores da cultura de governança pública e de estabelecimento de ferramentas de controles internos.

4.3 A governança nas IFES

Antes de abordarmos a forma de atuação do EGRC em relação à implantação dos procedimentos de controles internos no âmbito do IFPR, bem como as práticas de governança pública, é importante ressaltar os principais entraves e desafios para a adoção destas práticas, já que isto requer, em qualquer organização que se predisponha a fazê-lo, uma mudança de postura e mesmo a quebra de paradigmas e uma cultura já previamente estabelecida.

4.3.1 Procedimentos para implantação da governança e controles internos no IFPR

O EGRC, representado por sua chefia, relatou que as principais dificuldades identificadas para a implantação dos mecanismos de controles internos e para que se estabelecessem os pressupostos básicos da governança foram a ausência de treinamento específico aos servidores em relação a estes temas, bem como a falta de compreensão por parte da alta gestão do IFPR quanto à importância da adoção de mecanismos de controle interno, que auxiliem a organizar os processos e minimizar os riscos com erros ou fraudes. O planejamento da governança no IFPR foi estabelecido a partir de um trabalho conjunto, entre o Escritório de

Governança, Riscos e Controles (EGRC), a Unidade de Auditoria Interna (AUDIN), a Ouvidoria e a Coordenadoria de Procedimentos Disciplinares (CPD). O EGRC busca planejar as suas ações de acordo com os direcionamentos encaminhados tanto pelos órgãos de controle interno (CGU) e externo (TCU), além das diretrizes estabelecidas pelo Ministério da Economia, ao qual é subordinada. Os esforços atualmente estão direcionados para a consolidação da Gestão de Riscos e para a Integridade.

O trabalho conjunto entre o EGRC e demais setores estratégicos do IFPR visa atender aos pressupostos estabelecidos no tripé liderança-gestão-controle, diretriz básica da governança no setor público. O planejamento das atividades executadas pelo EGRC consiste inicialmente em uma avaliação diagnóstica e sistêmica do setor mapeado, a busca conjunta da percepção dos riscos setoriais e seus respectivos impactos na imagem institucional, nas próprias atividades da unidade e no patrimônio do IFPR. Esta abordagem busca identificar as ferramentas de controles internos existentes no setor avaliado a fim de minimizar os riscos e, nas situações em que o EGRC em conjunto com o setor avaliado e os demais organismos suporte apontam a inexistência destas ferramentas, é apresentada uma sugestão de controles a serem estabelecidos e definido um cronograma a fim de implantar tais controles sugeridos. Adiante, veremos o papel da AUDIN no acompanhamento destes planos de ação.

Os pressupostos basilares para a implantação das práticas de controles internos e da governança pública estão dispostos no documento denominado “Política de Governança, Gestão de Riscos e Controles Internos do IFPR”, que passou por uma revisão no ano de 2020, incluindo aí as atualizações decorrentes das orientações necessárias para a adoção dos programas de integridade instituídos pela Portaria 57/2019 da CGU. Este documento destaca que os controles internos no âmbito do IFPR, estão estabelecidos por meio de um conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações operacionalizados de forma integrada pela gestão e pelo corpo de servidores, de forma a enfrentar os riscos a que a instituição está exposta, além de buscar fornecer segurança razoável de que os seguintes objetivos gerais serão alcançados: (i) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; (ii) cumprimento das obrigações de *accountability*; (iii) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e (iv) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos

Para que os controles internos se mostrem efetivos, eficazes e eficientes, as políticas de governança, de gestão dos riscos e dos controles internos criados pelo IFPR descrevem que a primeira linha de defesa, composta pela própria gestão, são responsáveis e se comprometem a manter, monitorar e a revisar os controles internos institucionais, por meio da identificação,

avaliação e gerenciamento dos riscos que podem impactar nos objetivos estabelecidos nas estratégias dispostas no PDI e nas demais políticas públicas estratégicas, quer sejam internas ou emanadas do Poder Público Externo. Importante destacar que quando se trata do processo de operacionalização dos controles internos, todos os servidores, de modo indistinto, são responsáveis pela execução de atividades, e, portanto, responsáveis pela governança pública na condução das suas atividades. São também responsáveis pela aplicação e efetividade dos controles internos estabelecidos para o seu setor.

Neste aspecto o EGRC possui um papel fundamental e de destaque, atuando como uma unidade que não apenas assessora os setores na identificação dos riscos, avaliando os controles internos. O Setor atua ainda, acompanhando o levantamento do fluxo de processos, auxiliando os diversos setores, departamentos, *campis*, pró-reitorias, com a expertise do seu corpo técnico, nas formas de mapeamento das suas respectivas rotinas e atividades. Adicionalmente, auxilia no processo de aprimoramento das demais unidades do IFPR, capacitando-os na área de governança, gestão de riscos e estabelecimento dos controles internos. Atua também na busca de soluções conjuntas a fim de minimizar os impactos das fragilidades nos controles internos no âmbito da instituição. Assim, observa-se diante dos pressupostos estabelecidos no que se refere à governança, que o EGRC atua como uma segunda linha de defesa no IFPR, supervisionando e monitorando os controles internos, promovendo práticas e princípios de conduta e padrões comportamentais, garantir a aderência às leis, normas e regulamentos aos quais o IFPR está exposto, promover a integração das áreas responsáveis pela governança, apoiar a adoção de práticas que institucionalizam a responsabilidade dos agentes públicos na prestação de contas, a propagação da adoção da transparência nas práticas da administração pública, promoção das metodologias e dos procedimentos que buscam a institucionalização da gestão de riscos e dos controles internos, emitir recomendação para o aprimoramento da governança, da gestão de riscos e dos controles internos, trabalhando junto ao Comitê de Governança, Riscos e Integridade na qual participam, além do EGRC, o Reitor, Os Pró-Reitores, os Diretores Sistêmicos, os Diretores Gerais dos *Campi* e os Diretores de *Campi* Avançados, buscando a integridade e a *compliance* (conformidade), por meio das instâncias de supervisão dos controles internos setoriais.

As atribuições dos atores no que se refere aos controles internos está disposto no PDI e cabe ao EGRC acompanhar se tanto os gestores quanto os demais servidores têm cumprido com a operacionalização das suas atividades, aplicando os procedimentos de controles internos. As competências estabelecidas para a Gestão, mais especificamente a Alta Gestão, representadas respectivamente pela Reitoria e pelo Gabinete do Campus compreendem o

fornecimento de orientação e capacitação acerca dos processos de gerenciamento de riscos, cabendo-lhes ainda a definição dos papéis e as responsabilidades das demais áreas estratégicas do IFPR, monitorar a eficácia do controle interno, a precisão e a integridade da prestação das informações de caráter institucional, supervisionar a elaboração de rotinas e processos em todo o Campus, estabelecer rotinas de retroalimentação do sistema, por meio de reuniões periódicas para discutir os problemas e definir soluções, reportar à Reitoria os riscos ao cumprimento de seus objetivos institucionais e problemas não resolvidos, solicitando apoio para promoção de soluções que busquem trazer maior efetividade aos sistemas de controle interno definidos.

Os coordenadores e demais níveis operacionais são responsáveis por estabelecer rotinas, por meio de *check-list*, formulários e documentos que evidenciam o cumprimento das atividades, cumpri-las e fazer-se cumprir pelos subordinados, realizar procedimentos de conformidade de gestão, de conformidade contábil e orçamentária, bem como reportar à chefia imediata as situações de não conformidade, de descumprimento de regras, normas, leis, regulamentos e objetivos institucionais estabelecidos. Considerada uma área estratégica, em função da dependência atual das organizações no que se refere a sistemas, informática e a gestão das informações, o setor de Tecnologia da Informação (TI) por meio da sua Diretoria é responsável, em termos de controles internos, por supervisionar a elaboração e cumprimento das rotinas de todo o setor de tecnologia; elaborar em conjunto com a equipe o fluxo e mapeamento de cada atividade e processo; atuar na resolução de problemas no âmbito de sua operação e gerenciamento; reportar à chefia imediata os riscos ao cumprimento de seus objetivos institucionais e problemas não resolvidos, solicitando apoio para promoção de soluções.

Ao demais funcionários e servidores cabe a responsabilidade pela operacionalização dos controles internos da gestão e pela identificação e comunicação de deficiências às instâncias superiores.

O processo de implantação da governança pública no IFPR encontra-se atualmente na fase de consolidação. Isto significa que os pressupostos da governança pública, estabelecidos através do Referencial Básico do TCU e pelos demais normativos governamentais referentes à temática da governança foram discutidos, entendidos, implementados e estão em fase de avaliação e monitoramento, tanto pelo EGRC quanto pela AUDIN. Cabe ressaltar que o IFPR já possuía unidades de procedimentos disciplinares, ouvidoria, comitê de ética, conselhos (CONSAP, CONSEPE e CONSUP) e demais unidades que auxiliam no processo da governança.

O modelo de governança em vigor no IFPR dispõe de instâncias ligadas à governança, sendo 2 internas e 2 externas. A instância interna de governança, corresponde à Alta Administração, composta pela Reitoria, Pró-Reitorias e Diretorias Gerais. A instância interna de apoio à governança compreende a AUDIN, o EGRC, o Comitê de Ética e a Ouvidoria. As instâncias externas são classificadas em: governança vinculada ao Poder Executivo Federal que são a CGU, o TCU, o Ministério Público da União (MPU) e o Ministério da Educação (ME) e a governança independente, que são os demais órgãos externos e entidades do poder executivo e as demais instituições federais de ensino, que compreendem as Universidades Federais, os Institutos Federais, os Centros Federais de Ensino Técnico além do Colégio Federal Pedro II.

No referido modelo de governança constam ainda a unidade de gestão tática composta pelas diretorias das pró-reitorias, e operacional onde estão as coordenações, as chefias de seção e demais servidores que, no modelo de governança proposto, são os setores que devem seguir os pressupostos de governança estabelecidos pelas instâncias interna e externa.

Além das atribuições elencadas acima, também compete ao EGRC o processo de preparação, levantamento das informações e organização das respostas do Indicador de Governança do TCU (IGov). Após a disponibilização do questionário, este é enviado às unidades competentes para resposta. Está a cargo do EGRC a cobrança das informações que subsidiam as respostas ao questionário. Para o próximo ciclo do IGov, em 2021, o EGRC preparou-se de forma antecipada, no 3º trimestre de 2020, realizando um levantamento prévio das unidades e estabeleceu uma separação das perguntas do questionário, por unidades responsáveis, para facilitar o acesso ao questionário e às repostas. Após este levantamento pretende-se verificar as unidades que já possuem controles consolidados e melhorar as unidades que ainda possuem pontos a melhorar, com vistas a melhorar a posição do IFPR em relação a este indicador, onde o IFPR ocupa a posição 368, de 498 instituições analisadas.

4.4 A avaliação da governança por parte da AUDIN

Na visão da AUDIN os principais entraves e desafios para o mapeamento dos controles internos no IFPR dizem respeito ao entendimento dos setores quanto à importância de se estabelecerem mecanismos de controles internos para identificar, monitorar e mitigar riscos e, ainda que os mesmos ocorram, que possam ser minimizados, causando menor impacto à imagem e ao patrimônio da organização. A percepção quanto ao nível de governança no âmbito do IFPR é de que ainda se apresenta de modo incipiente, de que há uma motivação e preocupação da gestão em instituir as políticas de governança pública, contudo esta motivação

se apresenta mais em função de cumprir aspectos legais e normativos, do que em formar uma cultura organizacional que entenda a importância de dispor de mecanismos de proteção, de organização, de estabelecimento de rotinas e métodos, buscando a efetividade da função pública.

Segundo a AUDIN, existe uma mentalidade interna de que a gestão de riscos é uma atribuição exclusiva do EGRC. Os responsáveis pelos processos não veem o controle interno e o mapeamento de riscos como algo que deve ser conhecido e controlado diretamente por cada pró-reitoria, setor, departamento, unidades ou *campi*. A AUDIN entende que a falta de consciência sobre a importância de controle dos riscos nas atividades executadas gera retrabalho, morosidade, ausência de integridade e, até mesmo, desgaste emocional nos envolvidos. A percepção da Unidade é de que, atuando desta forma, os setores adotam uma postura reativa em detrimento de uma postura mais proativa, retardando o processo de aprimoramento dos controles internos e expondo a organização a riscos de que possam ocorrer erros ou fraudes que impactem na imagem e no patrimônio público. A AUDIN reconhece que o EGRC não dispõe de capital humano suficiente para assumir o encargo de ser o responsável pela gestão de riscos de forma global, para todos os setores do IFPR. E mesmo que a sua estrutura fosse suficiente para tal, tendo em vista tratar-se da segunda linha de defesa na estrutura de governança, não lhe caberia este papel, já que a obrigatoriedade pelo estabelecimento da estrutura de controles internos é da primeira linha de defesa, ou seja, a própria unidade gestora dos processos e atividades.

Atuando como uma unidade que analisa os processos, as atividades e a integridade informacional, a AUDIN avalia o ambiente de controles internos do IFPR como em uma fase de percepção ou seja, em que existe uma boa vontade da gestão na implementação, contudo ainda não está instituído na cultura organizacional uma consciência sobre a importância de se ter uma postura operacional orientada para os controles internos, para que os servidores e também terceirizados que exercem atividades na organização entendam a necessidade de pensar constantemente nos riscos envolvidos nos processos que executam e que estabeleçam estratégias para a adoção de medidas que minimizem estes riscos.

Para melhorar este cenário, a AUDIN tem auxiliado a equipe do EGRC a realizar os trabalhos relativos ao mapeamento e implantação dos controles internos no IFPR, estabelecendo ações de auditoria que avaliem a adoção dos aspectos de governança pública na condução das atividades, como também são planejando ações específicas que tenham por objeto avaliar os mecanismos de controles internos nos diversos setores, denominadas de auditorias de conformidade. A AUDIN ressalta que há um processo de interlocução e um trabalho em

conjunto entre as duas unidades, o EGRC e a AUDIN, para que as constatações observadas pela auditoria interna e que resultam em recomendações de melhoria sejam acompanhadas pelo EGRC, auxiliando ao setor auditado a implementar as recomendações, com vistas a tornar os controles internos mais robustos e que permitam que as atividades rotineiras e não rotineiras, sejam elas estratégicas, táticas ou operacionais, apresentem um caráter de maior integridade, confiabilidade, rastreabilidade, transparência e *compliance*, atendendo às boas práticas relativas à governança pública.

4.4.1 Ações de auditoria que avaliaram a confiabilidade e fidedignidade dos controles internos e a governança pública

Durante a realização do estudo, foi questionado à AUDIN se o planejamento das ações de auditoria leva em consideração os riscos apontados pelos responsáveis pela governança e controle interno no IFPR e a Chefia da Unidade respondeu que esta abordagem acontece em parte das ações, mas não para a sua totalidade, tendo em vista que nem todos os processos estão mapeados no Sistema Ágatha. Durante o planejamento das ações é analisado se os processos estão mapeados no Agatha e verificada qual o nível de aprofundamento do mapeamento. Caso o mapeamento seja superficial, a Chefia, e conjunto com a equipe toma a decisão de fazer a auditoria sob o aspecto de fatores de riscos. Esta mesma decisão é tomada para os temas de auditoria cujos processos não foram mapeados.

Nos últimos dois anos, nas ações planejadas para 2018 e 2019, a AUDIN realizou trabalhos de auditoria que contemplaram a gestão de riscos e governança no âmbito da Instituição.

Um destes trabalhos realizado entre 23 de julho e 15 de outubro de 2018 teve por objetivo verificar a metodologia e a implantação da política de gestão de riscos, em respeito à Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 01/2016, estabelecida para os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, com a adoção de medidas para a sistematização de práticas relacionadas à gestão de riscos, aos controles internos, e à governança. O normativo deixa claro o papel dos atores governamentais em relação a estes controles, quais sejam: (i) Alta administração: responsável por estabelecer, manter, monitorar e aperfeiçoar os controles internos da gestão; (ii) Demais servidores: responsável pela operacionalização dos controles internos da gestão e pela identificação e comunicação de deficiências às instâncias superiores; (iii) Auditoria Interna: responsável medição e avaliação da eficácia e eficiência dos controles internos da gestão.

No IFPR as atribuições estão sob responsabilidade da Diretoria Executiva (DEX/GR) e são operacionalizadas pelo Escritório de Governança, Riscos e Controles (EGRC).

O trabalho da auditoria interna analisou as Atas dos Conselhos Superiores e identificou que alguns destes documentos tratavam do tema da governança e riscos, sendo que uma ata de reunião em específico tratou de uma palestra sobre governança e gestão de risco, com a participação de auditores da CGU e uma outra versou sobre a aprovação das políticas de governança, riscos e controles; contemplando a elaboração de planilhas para mapeamento de riscos, processo de capacitação de servidores na temática de governança, riscos e controles e o mapeamento de riscos das unidades Pró-Reitoria de Administração (PROAD), Pró-Reitoria de Ensino (PROENS), Pró-Reitoria de Orçamento, Planejamento e Finanças (PROPLAN), e dos Campus de Assis Chateaubriand, Campo Largo, Capanema, Colombo, Curitiba, Foz do Iguaçu, Irati, Ivaiporã, Jacarezinho, Jaguariaíva, Londrina, Paranaguá, Paranavaí, Telêmaco Borba e Umuarama.

Neste trabalho foram efetuados questionamentos e obtidas evidências de auditoria em relação ao processo de aperfeiçoamento dos servidores na temática da governança e gestão de riscos, indagando sobre as capacitações realizadas até o momento da realização da auditoria, qual a ementa das capacitações, se ocorreu a participação de servidores da alta gestão e o cronograma de capacitações programadas até o final do ano em que a auditoria ocorreu.

A área auditada, a DEX/GR informou à AUDIN que foi realizada uma palestra específica para a Alta Administração, ministrada pela CGU, a qual emitiu certificado de participação específico. Também foi informada a capacitação à Diretoria de Planejamento (DPAS) e ao Setor Financeiro da Reitoria, sendo apresentado o conteúdo, slides utilizados e lista de presença, durante a diligência dos auditores.

A DEX/GR destacou à época da auditoria in loco que estava em negociação um seminário a ser realizado no final do ano de 2018 abordando as temáticas de Governança, Integridade, Riscos e Controles, especificamente para o colégio de dirigentes do IFPR, o que foi evidenciado posteriormente, através de documentação comprobatória.

Foi apresentado também o cronograma de eventos de capacitação para a mesma temática, para a alta gestão e servidores em áreas estratégicas, com cargos de direção e de função gratificada. Posteriormente, a AUDIN verificou que foram encaminhadas cópias das ementas e das listas de presença dos cursos realizados, demonstrando o comprometimento da gestão com a capacitação de servidores nos temas de governança, riscos e controles. Posteriormente, durante o curso da ação de auditoria, foi informado a realização de capacitação por parte da Coordenadoria de Gestão de Riscos (CGR) da UFPR, para o Colégio de Dirigentes

(CODIR), demonstrando a boa prática de compartilhamento de expertise de outras Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), contribuindo para o fortalecimento do conhecimento e otimizando o gasto dos recursos públicos, já que não incorreram custos na realização da capacitação por parte da CGR da UFPR.

A ação de auditoria verificou ainda o andamento do mapeamento de riscos das unidades e até o final da auditoria, cerca de 68% de todas as unidades do IFPR haviam efetuado o levantamento e disponibilizado as informações que evidenciavam a sua execução à AUDIN. Após a finalização da auditoria, a Unidade de Auditoria Interna passou a monitorar os 32% restantes que ainda não haviam elaborado tal procedimento, mantendo interlocução com o EGRC, o qual estabeleceu um cronograma, em conjunto com as unidades, a fim de finalizar o mapeamento dos riscos.

Esta ação analisou a gestão, integridade e confiabilidade das informações relacionadas à gestão de riscos e controles internos, questionando acerca da implantação de um sistema informatizado para este fim. A unidade auditada informou que foi adotado o Sistema Agatha, um software público, que possui a funcionalidade de substituir a planilha documentadora, anteriormente utilizada, que garante maior segurança informacional. Contudo, foi observado pela AUDIN que ainda não havia um cronograma estabelecido para capacitação dos servidores para utilização do software, até a finalização da ação de auditoria, restando esta deficiência como uma recomendação para acompanhamento durante o ano de 2019. Atualmente o sistema já está em pleno uso pelo IFPR, após o processo de capacitação efetuado mais uma vez em parceria com a CGR da UFPR.

A última constatação desta ação específica de auditoria na área de governança trouxe uma constatação que auxiliou o fortalecimento da estrutura de acompanhamento da governança, dos riscos e controles internos, centralizada no EGRC, já que foi apontado durante a execução da auditoria que havia anteriormente um alto grau de rotatividade no setor e uma estrutura incipiente para fazer frente à estrutura física e de capital humano do IFPR. Observou-se que somente durante o ano de 2018, o setor responsável pela área de gestão de riscos teve 3 (três) chefes diferentes, apresentando alta rotatividade e prejudicando o desenvolvimento dos planos estratégicos do setor. Até então o setor dispunha de apenas 2 (dois) servidores, sendo o chefe do setor e mais 1 (um) servidor, tendo sido recomendado pela AUDIN avaliar a possibilidade de aumento da estrutura e consequentemente a criação de função gratificada pois o chefe do setor à época não possuía função gratificada, apenas o encargo. A constatação da AUDIN e interlocução com a PROPLAN permitiu a estruturação do setor, inicialmente instituído como

Coordenação de Governança e Risco e depois passou a ser denominado como Escritório de Governança, Riscos e Controle.

No ano de 2019, uma outra ação de auditoria foi realizada pela AUDIN tratando do tema da governança e gestão de riscos. Seu objetivo consistiu em acompanhar a continuidade do processo de implantação da Política de Governança e Gestão de Riscos, que fora estabelecido no ano anterior. Foi objeto desta auditoria a PROPLAN, com reflexo nos processos de implantação nos 25 *campi* que compõe o IFPR, assim como as Pró-Reitorias e Diretorias Sistêmicas.

Inicialmente, a auditoria analisou o processo de capacitação em relação à ferramenta sistêmica adotada para o processo de documentação de eventuais riscos nos processos internos da administração, o Sistema Agatha, oferecendo mecanismo de controle, além do tratamento das inconformidades. A auditoria observou que as etapas de capacitação estão sendo cumpridas dentro dos prazos estipulados e que, em alguns setores, o treinamento ocorreu antes do prazo previsto e até agosto de 2019 os setores auditados já haviam sido capacitados no sistema Agatha, 4 (quatro) meses antes do prazo previsto.

Durante o acompanhamento quanto à evolução do processo de implantação do sistema de governança e avaliação dos riscos, a AUDIN observou que as unidades do IFPR não contam com um especialista em gestão de riscos. Há, dentro das unidades, somente um servidor capacitado para realizar o mapeamento dos riscos de cada processo, porém com conhecimento superficial. Entretanto, não foi possível avaliar se estes servidores possuíam conhecimento suficiente para o mapeamento de riscos. O trabalho realizado pela AUDIN identificou a baixa adesão de servidores à capacitação na temática da gestão de riscos, onde apenas um servidor de cada campus e Pró-Reitoria participou de capacitação neste assunto, ao passo que em relação aos princípios da governança pública e aos controles internos, observou-se uma adesão maior aos processos de capacitação dos servidores. As constatações foram corroboradas por documentos suportes tais como: listas de presença, material disponibilizado para capacitação e certificados de conclusão dos treinamentos.

A AUDIN apontou ainda que, durante o ano de 2019 foram realizadas apenas 2 (duas) reuniões para a operacionalização do processo de mapeamento de riscos, pelo Comitê de Governança, Riscos e Controles Internos (uma para implantação e outra para apresentação dos resultados e treinamentos do Sistema Agatha).

Em relação aos recursos humanos alocados para a gestão de riscos, a AUDIN identificou inconformidades entre as quais se destacam: equipe reduzida, excesso de atribuições e ausência de função. Durante a execução da ação de auditoria foi possível identificar que a

Seção de Governança e Gestão de Riscos (SGGR) contava com 1 (um) único servidor em seu quadro, não tendo o reconhecimento por função gratificada (FG) e estava com sobrecarga de atribuições. Este servidor era responsável pela implantação, capacitação, avaliação e apresentação de resultados tanto do programa de integridade quanto da Governança e Gestão de Risco. Diante disso, percebeu-se que a SGGR, área de alto valor estratégico dentro da instituição, permanecia altamente vulnerável aos seguintes riscos: a rotatividade de servidores, perda de continuidade de trabalho e dificuldades operacionais para execução de suas atribuições. Como forma de agregar valor à Instituição, a AUDIN recomendou a adoção de medidas que visavam estruturar de forma adequada a SGGR, incluindo o reconhecimento por função, a ampliação da equipe e a definição de metas e prazos para implantação e execução dos trabalhos.

Ressalta-se que esta situação já foi objeto de constatação em ação de auditoria realizada no ano de 2018 e até aquele momento não haviam sido adotadas as medidas recomendadas para sua resolução, o que veio a ocorrer no último trimestre de 2019.

O último trabalho demonstrou o quão frágil ainda era a implantação de uma cultura de gestão de riscos e governança na instituição, em função da ausência de operacionalização do processo de gestão de riscos. Face à complexidade do tema, esta constatação se desdobra em 6 situações críticas: ausência de um analista de riscos em cada unidade do IFPR, falta de mapeamento de processos, baixa adesão de servidores às capacitações realizadas, escassez de reuniões para a operacionalização do processo e falta de aderência à legislação vigente e ainda a Unidade de Gestão de Risco com equipe reduzida, com excesso de atribuições e ausência de Função.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo observou o papel da auditoria interna como um ator atuante no auxílio ao processo de implantação do mapeamento de riscos setoriais desenvolvidos no âmbito do Instituto Federal do Paraná (IFPR), bem como os aspectos relativos à adoção dos princípios de governança pública, e a implementação de mecanismos de controles internos, tendo como período base de análise os anos de 2018 e 2019, já que neste período houve a consolidação de um setor específico para tratar destas temáticas, que é o Escritório de Governança, Riscos e Controles (EGRC).

A realização do estudo de caso permitiu identificar, por meio da análise dos setores elencados, respectivamente, como segunda e terceira linhas de defesa atuam a fim de contribuir para o processo de gestão de riscos, mapeamento de processos, implantação de controles internos e adoção das práticas de governança de riscos.

É fundamental destacar que o Brasil possui situações peculiares que tornam sensíveis as questões relativas à gestão de riscos, e os mecanismos adotados para sua minimização, entre os quais pode-se destacar a extensão e complexidade da legislação, com a consequente sobreposição de normativos, o que torna por sua vez a função do gestor público mais exposta a riscos e cercada de maior grau de responsabilidade e cuidado no trato da *res publica*, ou seja, aquilo é do povo, a coisa pública.

Aliado a esta questão está também a sobreposição quanto às competências, visto que constitucionalmente o Brasil é composto por estruturas públicas de ordem federal, estadual e municipal. Por mais que exista um princípio pétreo constitucional de uma federação, ainda assim as competências podem apresentar sobreposição e ainda causar dúvidas e apresentar confusão no poder e competência de questionar, de controlar e de qual órgão estrutural público se deve atender. Isto também causa ao gestor público um desconforto na administração pública.

Portanto, é fundamental, diante deste cenário, que existam estruturas locais, como as auditorias internas e as unidades responsáveis pelos controles internos que auxiliem a alta e média gestão na tomada de decisões e na condução das suas práticas de gerenciamento dos recursos públicos, minimizando os conflitos de agência.

Inicialmente, cabe ressaltar que a estrutura organizacional na qual a AUDIN está inserida e sua postura como uma unidade independente, não vinculada à Alta Gestão do IFPR, mas sim ao Conselho Superior, permite-lhe ter um papel sem que existam conflito de interesses e ainda, dispõe de autonomia necessária para a execução dos procedimentos de auditoria, quais sejam a análise, avaliação, diligência, certificação, observação, evidenciação e confrontação,

que permitam opinar sobre o nível de governança pública em que se encontra o IFPR, se os controles internos existem e atuam de forma adequada para mitigar os riscos e também se o próprio mapeamento de riscos dispõe de um planejamento e cronograma que permitam cobrir a totalidade dos setores da organização.

No desenvolvimento da pesquisa foi possível observar que a AUDIN possui um nível de maturidade elevada, com um *turnover* baixo, contribuindo de forma positiva para que o senso crítico em relação ao tripé governança-risco-controle seja apurado, identificando durante a realização das ações de auditoria as ocorrências que apontam as fragilidades e propostas soluções de melhoria.

Um fator que ficou ressaltado, tanto no discurso da Chefia da AUDIN quanto do EGRC é que ambas reconhecem o papel da outra unidade como imprescindíveis para a obtenção de sucesso dentro do IFPR em relação ao estabelecimento de uma cultura organizacional voltada a entender a necessidade de adoção de práticas de governança que resguardecam a atuação do servidor na qualidade de alguém que deve prestar um serviço público com excelência, prezando sempre pela eficácia, eficiência e efetividade no trato da coisa pública. As percepções do EGRC são no sentido de que as constatações apontadas pela AUDIN na realização das ações têm surtido efeito positivo para que os diversos setores do IFPR entendam a necessidade de aprimorar o seu *modus operandi*, mesmo que ainda o façam apenas para fins de cumprir as normas e leis estabelecidas. Resta como desafio, que os servidores entendam a importância de adotar uma postura proativa em relação a estas percepções, já que, pela estrutura de pessoal observada, tanto da AUDIN quanto do EGRC, não são suficientes para acompanhar em tempo integral e na sua totalidade, os demais setores do IFPR, levando-se em consideração que sua característica de pulverização geográfica por todo o estado do Paraná dificulta a logística de acompanhamento de modo tempestivo todos os processos, riscos e controles.

O estudo demonstrou que, em que pese a estrutura reduzida de força de trabalho do EGRC, ainda assim ocorreu um planejamento organizacional que permitiu que cerca de 68% do IFPR já tivesse os seus processos mapeados, apenas no primeiro ano de avaliação realizada pela auditoria interna. Foram apresentadas ainda evidências da realização de capacitações a alta gestão e demais gestores na temática da governança pública, fortalecendo o entendimento quanto à importância de que estas práticas sejam institucionalizadas na organização.

Em termos de capacitação, pode-se observar no desenvolvimento do estudo que houve uma preocupação institucional de prover capacitação aos demais servidores quanto ao mapeamento de riscos, implantação e gerenciamento dos controles internos. As evidências em

relação à frequência demonstram que ocorreu a participação relevante dos servidores nestes programas de capacitação.

A existência de uma unidade específica para atuar como uma segunda linha de defesa em relação aos riscos institucionais é um ponto de destaque. Mesmo levando-se em consideração a questão normativa e mandatória, de estabelecer um comitê para tratar da gestão de riscos e dos aspectos de governança pública, o IFPR optou por adotar uma unidade específica e não apenas um comitê, já que esta é uma estrutura que não é permanente, fixa, mas sim composta por servidores oriundos de outros setores e que possuem outras atribuições dos setores aos quais estão lotados. Ainda existe a questão de conflito de agendas, já que um comitê multidisciplinar, com servidores oriundos de outros setores, campi e cidades requer uma logística complexa para que ocorram as reuniões setoriais, em um ambiente ímpar, que é o das instituições federais de ensino, em cuja estrutura existem diversos conselhos superiores. Sob este aspecto, existindo um setor específico em que todos os servidores estejam focados em atuar como uma segunda linha de defesa, auxiliando os demais setores a implantar ferramentas de controles internos, avaliando os riscos e reconhecendo a necessidade de adoção das boas práticas de governança pública.

O estudo contribuiu para identificar as competências relacionadas tanto ao EGRC quanto à AUDIN, percebendo-se a transparência organizacional e o *disclosure* no que se refere às suas competências. Observou-se que cabe ao EGRC o papel de avaliador sobre os procedimentos institucionais, a atuação como organismo consultivo na área de gestão dos riscos e da governança, assessorando o Comitê de Governança, Riscos e Controle Interno, preparar e divulgar o Relatório de Gestão, agir como interlocutor entre a gestão do IFPR e os órgãos de controle interno e externo, e demais organismos federais como a AGU, MPU e ME, ter o papel de capacitador das demais unidades quanto à temática áreas de governança, controle, risco, transparência e integridade da gestão, acompanhar os indicadores gerenciais do IFPR, sobretudo aqueles constantes no PDI, além de coordenar o monitoramento da gestão de riscos e a implementação do programa de integridade, entre outras competências.

Quanto à AUDIN, suas competências são estabelecidas de forma normativa e encontram-se fundamentadas no Regimento Interno da Unidade, e compreendem a elaboração e execução do PAINT, a prestação de contas das suas atividades, por meio do RAIN, bem como a análise da conformidade do desempenho da gestão do IFPR quanto à legalidade e a legitimidade dos atos, a recomendação de medidas preventivas e corretivas quanto ao cumprimento da legislação vigente, atuando também como terceira linha de defesa, cumpri-lhe o papel de avaliar a adequação e a efetividade dos controles internos, apresentando uma postura

orientativa e consultiva junto à alta gestão, além de atuar na interlocução junto aos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e ao TCU e demais órgãos, dentro de suas atribuições junto ao IFPR, em observância à legislação vigente.

Como sugestão para futuras pesquisas, está o estudo quantitativo em relação às demais Instituições Federais de Ensino Superior, quanto à adoção de unidades específicas de gestão da governança, riscos e controles internos, similares à EGRC e qual a percepção da atuação das respectivas Unidades de Auditoria Interna em relação ao apoio para a implantação de controles internos, mapeamento dos riscos e a implantação de aspectos de governança pública.

REFERÊNCIAS

- Aguilar, A. B.; Corrar, L. J.; & Batistella, F. D. (2004). Adoção de práticas de governança corporativa e o comportamento das ações na Bovespa: evidências empíricas. *Revista de Administração da USP (RAUSP)*, 39(4), 338-347.
- Almeida, M. C. (2012). *Auditoria: Um curso moderno e completo*. 5. ed. São Paulo: Atlas.
- Alves, A. L. Z. S.; & Reis, J. A. G. (2006). *Auditoria Interna no Setor Público*, 841–844. São Paulo.
- Andrade, A.; & Rossetti, J. P. (2004). *Governança corporativa*. São Paulo: Atlas.
- Andrade, N. A. (2002). *Contabilidade pública na gestão municipal: novos métodos após a LC nº 101/00 e as classificações contábeis advindas da SOF e STN*. São Paulo: Atlas.
- Anthony, R. N.; & Govindarajan, V. (2002). *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Aquino, M. M. F, Israel, S. M. B., Carvalho Fº. M., Souza, G. P., & Cavalcante, G. M. (2018). Um estudo sobre o processo de institucionalização faz atividades de auditoria interna no Setor Público: a percepção dos auditores das Instituições Federais de Educação da Região Nordeste. *RC&C - Revista Contabilidade e Controladoria*, 10(3), 122-142.
- Arruda, F. R. (2018). *Prazer e sofrimento no trabalho: A percepção de auditores internos que atuam em Universidades Federais em Minas Gerais*. Dissertação. (Mestrado Profissional em Administração Pública). Programa de Pós Graduação em Administração Pública - Universidade Federal de Viçosa.
- Arruda, G. S., Madruga, S. R., & Freitas Junior, N. I. (2008). A governança corporativa e a Teoria da Agência em consonância com a controladoria. *Revista de Administração da UFSM*, 1(1).
- Attie, W. (2011). *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. 6. ed. São Paulo: Atlas S.A.. _____.
- (2007). *Auditoria Interna*. São Paulo: Atlas S.A.
- Baldo, R. A. (2018). A contribuição das auditorias operacionais para o controle externo das políticas públicas. *Revista de Ciências do Estado*, 3(1), 53-90.
- Bardin, L. (1979). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70.
- Barros, J. S. (2007). *Auditoria interna no contexto da governança corporativa*. Dissertação. (Mestrado Profissional em Controladoria). Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade - Universidade Federal do Ceará
- Barret, P. (2003). *Achieving Better Practice Corporate Governance in the Public Sector*. AM Auditor General for Austrália. Acessado em 27 de Outubro de 2003: <http://www.anao.gov.au/uploads/documents/>

- Beuren, I. M. (Org.). (2012). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3.ed. São Paulo: Atlas.
- Beuren, I. M.; Longaray, A. A.; Raupp, F. M.; Souza, M. A. B.; Colauto, R. D.; & Porton, R. A. B. (2013). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas.
- Blythe, M.; & Marson, B. (1999). *Good Practices in Citizen-Centred Service*. Canada: Citizen-Centred Service Network and Canadian Centre for Management Development.
- Brasil (2000). Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000. *Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências*. Recuperado em 10 de agosto, 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3591.htm
- Brasil (1964). Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Recuperado em 10 de agosto, 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm
- Bravo, M. I. S.; & Correia, M. V. C. (2012). Desafios do controle social na atualidade. *Serviço Social & Sociedade*, 109, 126-150.
- Burns, J.; & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: na institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 03-25.
- Calixto, G. E.; & Velásquez, M. D. P. (2005). Sistema de Controle Interno na Administração Pública Federal. *Revista Eletrônica de Contabilidade*. Disponível em: <http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIIInEspecial/a05vIIInesp.pdf> . Acesso em: 02 de maio de 2020.
- Carneiro, A. F. (2012). *O Controle Externo da Administração Pública como ferramenta para justiça social*. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*. Fortaleza, 10(1), 401-425.
- Carneiro, A. F.; Oliveira, D. L.; & Torres, L. C. (2011). Accountability e prestação de contas das organizações do terceiro setor: uma abordagem à relevância da contabilidade. *Sociedade, contabilidade e gestão*, 6(2)..
- Carvalho, A. G. (2002). Governança Corporativa no Brasil em Perspectiva. *Revista de Administração*, 37(3), 19-32.
- CCFB. Câmara de Comércio França-Brasil. 2013. *Fraudes internas geram perdas para as corporações*. Setembro 2013. Disponível em: <<http://saopaulo.ccfb.com.br/fr/single-news/n/fraudes-internas-geram-perdas-para-as-corporacoes>>
- Chaves, F. E. C. (2007). *Controle externo da gestão pública: a fiscalização pelo Legislativo e pelos Tribunais de Contas*. Niterói: Impetus.

- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2007). *COSO Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada*. Pricewaterhouse Coopers
- Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (CRC-SP). (2000). *Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria*. São Paulo: Atlas.
- Controladoria Geral Da União (CGU). *Guia da política de governança pública*. Casa Civil da Presidência da República, 2018. 86 p. Disponível em: <https://www.cgu.gov.br/noticias/2018/12/governo-federal-lanca-guia-sobre-a-politica-de-governanca-publica/guia-politica-governanca-publica.pdf> Acesso em: 26 de março de 2019.
- Cooper, D.; & Schindler, P. S. (2003). *Métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman.
- Crepaldi, S. A. (2013). *Auditoria Contábil*. 3. ed. São Paulo: Atlas.
- Davidson, E. J. (2005). *Evaluation methodology basics*. Thousand Oaks: Sage.
- D'Ávila, M. Z.; & Oliveira, M. A. M. (2002). *Conceitos e técnicas de controles internos de organizações*. São Paulo: Nobel.
- Denzin, N. K.; & Lincoln, Y. S. (Eds.). (2005). *The Sage Handbook of qualitative research*. 4.ed. Thousand Oaks: Sage, 443–466.
- Dias, S V. S. (2006). *Auditoria de processos organizacionais*. São Paulo: Atlas.
- Dimant, E.; & Schulte, T. (2016). *The nature of corruption: An interdisciplinary perspective*. German LJ, 17, 53.
- Farias, S.; Schulz, J. P.; Bellato, R. L.; & Alberton, L. (2012). *A auditoria e os procedimentos de amostragem nas instituições federais de ensino superior da região sul do Brasil: aspectos gerais e específicos ao ano de 2010*. Revista Contemporânea de Contabilidade, 9(18), 23-40.
- Ferraz, S. (1992). O controle da administração pública na Constituição de 1988. *Revista Direito Administrativo*, 188, 64-73
- Fleury, S. (2004) Democracia com exclusão e desigualdade: a difícil equação. Rio de Janeiro: PNUD
- Figueiredo, V. S.; & Santos, W. J. L. (2013). Transparência e controle social na administração pública. *Temas de Administração Pública*, 8(1).
- Gaarder, J. (1999). *O mundo de Sofia: romance da história da filosofia*. São Paulo: Cia da Letras.
- Gesualdi, R. M. (2017). *Controles internos e seus instrumentos como ferramenta de manutenção da governança corporativa em empresas de capital aberto no Brasil*. 43f.

- Monografia (Especialização em Controladoria) – Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, Curitiba.
- Gil, A. C. (2010). *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas.
- Guarinete, L.A. (2008). *Atributos e papéis dos comitês de auditoria na implantação das boas práticas de governança corporativa em instituições financeiras brasileiras*. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Administração da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.
- Guerra, E. M. *Os controles externo e interno da administração pública e os Tribunais de Contas*. Belo Horizonte: Fórum, 2003.
- Hedrick, T.; Bickman, L.; & Rog, D. J. (1993). *Applied research design*. Newbury Park, CA: Sage.
- Heidemann, F. G. & Kissler, L. (2006). Governança pública: Novo modelo regulatório para as relações entre Estado, Mercado e Sociedade. *RAP*, 40.
- Hewege, C. R. (2012). A critique of the mainstream management control theory and the way forward. *SAGE Open*, 2(4), 1-11
- Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2/3), . 93-109.
- Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC). (2009). *Código das melhores práticas de governança corporativa*. 4. ed. São Paulo: IBGC.
- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA). *Governança da política de infraestrutura: condicionantes institucionais ao investimento: Os Controles na Execução de Investimento em Infraestrutura no Brasil: avanços, problemas e desafios*. Rio de Janeiro: Ipea, 2018. Disponível em: <CCE/Downloads/Governancadapoliticadeinfraestrutura_condicionantesinstitucionaisinvestimento.pdf>. Acesso em: 20 de novembro de 2018
- International Federation of Accountants – IFAC (2001). *Study 13 - Corporate governance in the public sector: a governing body perspective*. Retrieved August 2, 2003, from <http://www.ifac.org>
- Jacques, F. V. S.; Rasia, K. A.; Quintana, A. C.; & Quintana, C. G. (2011). Contabilidade e a sua relevância nas boas práticas de Governança Corporativa. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 37-63..
- Jann, W. (2003). *Governance*. In: eichhorn, Peter (Org.). *Verwaltungslexikon*, 3. ed. Aufl. Baden Baden,. 449-451.

- Jensen, M.; & Meckling, W. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency cost, and ownership structure. *Journal os Financial Economics*, 305-360.
- Jesus, M. R.; & Dalongaro, R. C. (2018). Governança corporativa na administração municipal: uma análise do resultado econômico da secretaria de Fazenda de Ijuí (RS) -Brasil. *Revista Observatório de la Economía Latinoamericana*.
- José Filho, A. (2008). A importância do controle interno na administração pública. *Diversa*. Ano I - nº 1, 85-99.
- Koetz, C. M.; Koetz, C. I.; & Marcon, R. (2011). A influência do incentivo no comportamento oportunista de risco moral: uma análise experimental. *GESTÃO. Org. Revista Eletrônica de Gestão Organizacional*, 9(3).
- KPMG. *A Fraude no Brasil - Relatório da Pesquisa 2009*. 2010. Disponível em: <http://www.kpmg.com.br/publicacoes/forensic/Fraudes_2009_port.pdf>. Acesso em: 17 de outubro de 2018.
- Lakatos, E. M.; & Marconi, M. A. (2011). *Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos*. 7. ed. São Paulo: Atlas.
- Lee. T. A. (1971). The historical development of internal control from the earliest times to the end of the seventeenth century. *Journal of Accounting Research*, 9(1), 150-157.
- Leite, J. C. H. (2003). Controle externo, interno e social. *Revista do TCE: Rio Grande do Norte*, 5(1), 42-43.
- Lélis, D. L. M.; & Pinheiro, L. E. T. (2012). Percepção de Auditores e Auditados sobre as Práticas de Auditoria Interna em uma Empresa do Setor Energético. *Revista Contabilidade e Finanças*, 23(60), 212-222.
- Lélis, D. L. M.; & Mario, P. C. (2009). Auditoria interna com foco em governança, gestão de riscos e Controle interno: análise da auditoria interna de uma empresa do setor energético. *In ...: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, 9º.
- Lima, L. H. (2007). *Controle externo*. Rio de Janeiro: Elsevier Campus.
- Löffler, E. (2001). Governance: Die neue Generation von Staats- und Verwaltungs- modernisierung. *In: Verwaltung + Management*, 7(4), 212-215.
- Lopes, V. S. O.; Felix, J.; Silva, K. D. C.; Silva, C. A. M.; D'Azevedo, R. M. P.; & Guedes, K.P. (2018). O Controle externo nacional exercido pelos órgãos de controle: uma comparação entre o Brasil e a Argentina. *Revista de Iniciação Científica e Extensão*, 1(5), 425-431.

- Macedo Jr, G. O.; & Macedo, A. M. B. (2004). Controle Externo Social, Educação e Cidadania. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, 8(1).
- Machado, F. A. (1986). Participação social em saúde. In: *Conferência Nacional de Saúde*. 8. *Anais...* Brasília, Ministério da Saúde.
- Malacrida, M.J.C.; & Yamamoto, M. M. (2006). Governança Corporativa: nível de evidenciação das informações e sua relação com a volatilidade das ações do IBOVESPA. *Revista Contabilidade e Finanças*, Edição Comemorativa, 65-79.
- Marçola, C. (2011). Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. *Revista do Serviço Público Brasília*, 62(1), 75-87.
- Marques, M. C. C. (2007). Aplicação dos princípios da governança ao sector público. *RAC*, 11(2), 11-26.
- Massini, D. B. (2013). *A obrigatoriedade de implantação de controle interno*. Jurisway. Disponível em: <https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=9991>, acesso em 30 de setembro de 2017.
- Matias-Pereira, J. (2010). A governança corporativa aplicada no setor público brasileiro. *APGS*, 2(1), 109-134.
- Matias-Pereira, J. (2014). Controle Social e Transparência: Avaliação do Modelo de Acesso à Informação no Brasil. *GIGAPP Estudos/Working Papers*, 32, 1-21..
- Matias-Pereira, J. (2009a). *Curso de Administração Pública: Foco nas instituições e ações governamentais*. 2. ed. São Paulo, SP: Editora Atlas^a.
- Mattos, J. R. L.; & Guimarães, L. S. (2005). *Gestão da tecnologia e inovação: uma abordagem prática*. Editora Saraiva. São Paulo.
- Mello, G. R. (2006). *Governança corporativa no governo federal brasileiro*. 119 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). São Paulo: FEA/USP, 2006
- Mendes, A. P. S. (2001). *Teoria da agência aplicada à análise de relações entre os participantes dos processos de cooperação tecnológica universidade-empresa*. 260f. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo.
- Michel, M. H. (2009). *Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais*. São Paulo: Atlas, 2 ed.
- Migliavacca, P. N. (2004). *Controles Internos nas Organizações*. 2.ed. São Paulo: Edicta.
- Mitton, T. (2004). Corporate Governance and Dividend Policy in Emerging Markets. *Emerging Markets Review*, 5.

- Moraes, M. A.; Oliveira, A. G.; & Niwa, T. H. (2004). Controle interno como instrumento de planejamento, organização e transparência na administração pública municipal: o caso do município de Guareí/SP. *Revista Controle-Doutrina e Artigos*, 11(2), 217-238.
- Moura, J. A. A. (2004). O método positivista nas ciências sociais: o viés na história da educação. *Anais ... do III Encontro de Pesquisa em Educação da UFPI*.
- Oliveira Neto, J. C. C. (2010). *Governança corporativa e eficiência informacional*. Tese de doutorado. Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de Brasília. Brasília, 77.
- Oliveira, A. G.; & Pisa, B. J. (2015). IGovP: índice de avaliação da governança pública — instrumento de planejamento do Estado e de controle social pelo cidadão. *Rev. Adm. Pública*, 49(5), 1263-1290.
- Oliveira, L. M.; Perez Jr., J. H.; & Silva, C. A. S. (2007). *Controladoria Estratégica*. São Paulo: Atlas.
- Oliveira, N. P. (2017). *Avaliação da governança organizacional no setor público: estudo de caso do Inep*. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de Brasília. 2017. Disponível em: <<https://repositorio.unb.br/handle/10482/31508>>. Acesso em: 15 de abril de 2019
- Paixão, N. G. M.; Oliveira, A. S.; Lima, J. L. A.; & Santos, L. M. S. (2019). Controle interno, auditoria interna e a metodologia coso: Um estudo bibliométrico nos principais periódicos científicos de contabilidade no período de 2007 a 2017. *UNIABEU*, 12(30).
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative research and evaluation methods*. 3. ed. Thousand Oaks: Sage.
- Pereira, A. N. (2009). Controles Internos Empresariais e Gestão: Visões e Importância-Uma Abordagem Exploratória. *Contabilidade Vista & Revista*, 15(3), 27-44.
- Pereira, L. C. B. (1998). *Reforma do estado para a cidadania*. São Paulo: Editora 34.
- Perez Junior, J. H. (2012). *Auditoria das Demonstrações Contábeis: normas e procedimentos*. 5. ed. São Paulo: Atlas.
- Pessoa, J. G. P.; & Silva, J. A. F. (2012). Sistemas de controle externo-abordagem sobre o sistemas anglo-saxão e latino-americano. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, 10(2), 223-244.
- Pítsica, G. B. P. (2011). Breves Reflexões sobre Controle Externo e Controle Social. *Revista Controle: Doutrinas e artigos*, 9(2), 253- 278.
- Pollitt, C.; & Bouckaert, G. (2002a). Avaliando reformas da gestão pública: uma perspectiva internacional. *Revista do Serviço Público*, 53(3), 5-30.

- Rausch, R. B.; & Soares, M. (2010). Controle social na administração pública: a importância da transparência das contas públicas para inibir a corrupção. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 4(3), art. 2, 23-43.
- Rhodes, R. A. W. (1997). *Understanding governance: policy networks, governance, reflexivity, and accountability*. Buckingham, Philadelphia: Open University Press.
- Ribas Júnior, S. (2003). *Ética, governo e sociedade*. Florianópolis: Tribunal de Contas de Santa Catarina.
- Ribeiro Filho, J. F.; Lopes, J. E. G.; Pederneiras, M. M. M.; & Ferreira, J. O. L. (2008). *Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública*. *Revista Universo Contábil*, 4(3), 48-63..
- Ribeiro, L. M. P.; & Timóteo, A. C. (2012). *A Adoção dos Controles Internos em uma Organização do Terceiro Setor como Sustentabilidade Econômica: Um Estudo de Caso em uma Associação de Minas Gerais*. 17(9).
- Richardson, R. J. (1999). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 334 p
- Ronconi, L. (2011). Governança pública: um desafio à democracia. *Revista Emancipação*, 11(1), 21-34.
- Sampieri, R. H.; Collado, C. H.; & Lucio, P. B. (2006). *Metodologia de pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill.
- Santos, L. A.; & Cardoso, R. L. S. (2001). *Perspectivas para o controle social e a transparência da administração pública*. In: *Perspectivas para o controle social e a transparência da administração pública*. Brasília/DF: Tribunal de Contas da União, Prêmio Serzedello Corrêa.
- Santos, M. H. C. (1997). Governabilidade, governança e democracia: criação de capacidade governativa e relações executivo-legislativo no Brasil pós-constituente. *Dados*, 40(3)
- Saraiva, E. C. S. M. (2004). *A auditoria interna em Instituições de Ensino Superior - O Caso do Ensino Público Politécnico*. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Finanças Empresariais do Instituto Politécnico de Viseu. 2010. Disponível em: < https://repositorio.ipv.pt/bitstream/10400.19/1095/1/Capa_Projecto_%20elsa.pdf>.
- Acesso em: 25 de abril de 2020
- Schommer, P. C., Nunes, J. T., & Moraes, R. L. (2012). *Accountability, controle social e coprodução do bem público: a atuação de vinte observatórios sociais brasileiros voltados à cidadania e à educação fiscal*. *Publicações da Escola da AGU: Gestão Pública Democrática*, 229-258.

- Secchi, L. (2004). Modelos organizacionais e reformas da administração pública. *RAP*, 43(2) 347-369.
- Silva, I. F. (2012). A sociologia no ensino médio: os desafios institucionais e epistemológicos para a construção da disciplina. *Revista Cronos*, 8(2).
- Silva, S. K. S.; & Machado, G. B. (2018). A auditoria interna e sua importância para a gestão em uma organização: um estudo de caso em uma empresa gestora de estacionamentos. *RASM*, 8(2), 52-78.
- Silva Júnior, J. B. (2000). *Auditoria em Ambiente de Internet*. São Paulo: Atlas.
- Silveira, A. D. M. (2004). *Governança corporativa e estrutura de propriedade..* Tese. (Doutorado em Administração). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – de São Paulo
- Sousa, R. G.; Souto, S. D. A. S.; & Nicolau, A. M. (2017). Em um mundo de incertezas: um survey sobre controle interno em uma perspectiva pública e privada. *RCC*, 14(31), 155-176.
- Souza, A. L.; Ryngelblum, A. L. & Rimoli, C. A. (2019). A auditoria interna e corrupção: uma lógica por si só ou uma forma de contornar lógicas predominantes? *RCC*, 17(3).
- Souza, M. M. P. ; & Figueiredo, M. D. (2008). A Lei Sarbanes-Oxley e sua importância para as companhias abertas brasileiras a partir do ano de 2004. *Pensar Contábil*, 10(42), 31- 35.
- Srour, G. (2002). Práticas Diferenciadas de Governança Corporativa: Um Estudo sobre a Conduta e a Performance das Firms Brasileiras. *RBE Rio de Janeiro*, 59(4), 635-674.
- Subirats, J.; & Quintana, I. (2005). *Hacia la segunda descentralización en España ¿son los municipios parte de la solución? los claroscuros de la descentralización local*. Instituto de Políticas Públicas y Gobierno, Universidad Autónoma de Barcelona, p. 1-60.
- Tatagiba, L. (2003). *Participação, cultura política e modelos de gestão: a democracia gerencial e suas ambivalências*. Tese de Doutorado, Campinas-SP, IFCH- UNICAMP.
- Teixeira, M. F. (2006). O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz. 2006. Tese de Doutorado. Universidade Aberta
- Tribunal de Contas da União (TCU). *Governança Pública*. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/governanca-no-setor-publico/>>. Acesso em: 27 de setembro de 2017.
- Tribunal de Contas da União (TCU). *Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria: Hospitais Universitários. Junho 2013*. Disponível em: <www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/.../AC_1610_23_13_P.doc>

- Vasconcelos, Y. L.; & Pereira, A. C. (2004). A importância da auditoria interna no processo decisório das empresas. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 149.
- Wells, J. T. (Ed.). (2007). *Fraud casebook: Lessons from the bad side of business*. John Wiley & Sons.
- Williamson, O. E. (1985). *The economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting*. New York: The Free.
- World Bank. *World Development Report 1992: development and the environment*. Washington D.C.: World Bank.
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman.
- Zappellini, M. B.; Feuerschütte, S. G. (2015). O uso da triangulação na pesquisa científica brasileira em administração. *Administração: Ensino e Pesquisa*, 16(2), 241-273.
- Zequera, L. H. T. (2002). *História da educação em debate: tendências teórico-metodológicas na América Latina*. Campinas: Alínea.
- Zylbersztajn, D.; & Neves, M. F. (Org.). (2000). *Economia e gestão dos negócios agroalimentares*. São Paulo: Pioneira, cap. 7, 137-163.